

REINALDO BOEIRA DUARTE

**PROCEDIMENTO PARA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO BASEADA EM
ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO DE APOIO À
GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

**Dissertação submetida à Universidade Federal
de Santa Catarina para a obtenção do título de
Mestre em Engenharia de Produção.
Orientador: Dr. Antonio Cezar Bornia**

**Florianópolis
2002**

**PROCEDIMENTO PARA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO BASEADA EM
ATIVIDADES COMO INSTRUMENTO DE APOIO À
GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

REINALDO BOEIRA DUARTE

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Prof. Edson Pacheco Paladini
Coordenador do Curso de Pós-Graduação

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr

Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr

Prof. Gregório Jean Varvakis Rados, PhD

RESUMO

DUARTE, Reinaldo B. *Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal.*

Este trabalho propõe uma metodologia para implantação da Gestão Baseada em Atividades (ABM), baseada em informações geradas através do Custeio Baseado em Atividades (ABC), com o intuito de apoiar a busca do aperfeiçoamento contínuo dos processos no âmbito da administração pública municipal. Com a finalidade de avaliar a metodologia proposta, é desenvolvida uma aplicação na área educacional do Executivo Municipal de Picada Café, no Rio Grande do Sul. Neste trabalho, portanto, há a possibilidade de se conhecer uma metodologia de implantação do ABC/ABM adaptada às peculiaridades da administração pública municipal, avaliá-la com base em uma aplicação prática e compreender seus principais benefícios, dificuldades e resultados. Da aplicação, constata-se a viabilidade de utilização do ABC/ABM tanto para mensurar custos, quanto para análise de processos e atividades da administração pública. Pontos críticos de gestão foram identificados, tais como: atividades consideradas como sem valor agregado com expressiva participação no total dos custos da área estudada, existência de ociosidade de trabalho, redundância na execução de tarefas, gargalo no processo e deficiência na utilização de serviço especializado.

PALAVRAS-CHAVE: gestão pública, educação, custos, processos, ABC/ABM.

ABSTRACT

DUARTE, Reinaldo B. *Procedure to the introduction of the Activity Based Management as a supporting tool to the Municipal Public Management.*

The aim of this work is to suggest a methodology to establish the Activity Based Management (ABM), founded on the information generated through the Activity Based Costing (ABC), in order to support the search for the on-going improvement of processes at the extent of Municipal Public Administration. With the purpose of assessing this proposed methodology, an application has been developed in the educational area of Executivo Municipal of Picada Café, in Rio Grande do Sul. In this work, thus, there is the possibility of getting to know a methodology to introduce the ABC/ABM adapted to the characteristics of the municipal public administration, to evaluate it according to a practical application and to understand its main benefits, difficulties and results, as well. In applying this methodology, it can be checked out the feasibility of using ABC/ABM either for measuring costs or for analysing the processes and activities of public management. Some critical points of the management have been identified; they are: activities considered to be non-value added with a strong participation in the total of the cost of the studied area, the presence of working idleness redundancy in performing the tasks, constrictions “the neck” in the process and the inefficiency in using specialized services.

KEY-WORDS: Public management, education, costs, processes, ABC/ABM.

Dedico este trabalho a Nádia, Bárbara e
Marcus Vinícius, meus companheiros de todas
as horas, pela compreensão.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de externar meus agradecimentos:

- ao professor Antonio Cezar Bornia, pela cordialidade, segurança e bom-senso demonstrados em sua orientação ao longo do curso;
- à Administração da Prefeitura Municipal de Picada Café, pela disponibilização das informações necessárias na aplicação da metodologia proposta;
- aos servidores da Secretaria Municipal da Educação, Cultura e Desporto da Prefeitura Municipal de Picada Café, que viabilizaram e apoiaram a aplicação da metodologia proposta;
- à Universidade de Caxias do Sul, em especial à sua Administração, professores e funcionários do Departamento de Ciências Econômicas, que viabilizaram e apoiaram a minha participação no curso de Mestrado;
- às servidoras do Departamento de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Picada Café, que prontificaram-se a esclarecer-me diversas dúvidas e auxiliar-me na pesquisa;
- aos amigos Josué e Gismara, que me deram apoio nas “idas e vindas” entre Caxias do Sul e Florianópolis, quando da elaboração deste trabalho;
- aos meus pais, João e Eddi, permanentes e maiores incentivadores do meu aperfeiçoamento educacional;

- aos colegas do Serviço Regional de Auditoria de Caxias do Sul do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, pela disponibilidade em discutir e dar contribuições ao trabalho; em especial à Carmen pela leitura e revisão da redação final;
- à Patrícia, pelo auxílio na confecção das figuras e digitação deste trabalho; e
- a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a realização do trabalho.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Considerações iniciais.....	14
1.2 Problema de pesquisa.....	15
1.3 Objetivo geral.....	18
1.4 Objetivos específicos	18
1.5 Justificativa	18
1.6 Metodologia	19
1.7 Limites	19
1.8 Estrutura do trabalho	20
2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL.....	22
2.1 Administração pública	22
2.2 O campo de atuação da administração pública no Brasil.....	23
2.3 Diferenciação entre organização pública e organização privada	25
2.4 A administração pública municipal no Brasil	27
2.5 O planejamento e o orçamento nas finanças públicas municipais	28
2.6 Os processos organizacionais no setor público.....	35
2.7 Gestão de custos no setor público.....	39
2.8 Comentários finais	41
3 O ABC NO CONTEXTO DA GESTÃO PÚBLICA	44
3.1 Fundamentos teóricos do custeio baseado em atividades-ABC	44
3.1.1 Noções iniciais	44
3.1.2 Conceitos da terminologia ABC.....	46
3.2 Evolução do ABC	48
3.3 Do ABC para o ABM	50
3.4 O ABC na organização de serviços.....	52
3.5 O ABC na administração pública municipal	54
3.5.1 Benefícios.....	55
3.5.2 Limitações.....	62
3.5.3 Modelo conceitual.....	63
3.6 Considerações finais	67
4 METODOLOGIA PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC/ABM E IDENTIFICAÇÃO DE PONTOS CRÍTICOS OPERACIONAIS NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL	69
4.1 Objetivos	69

4.2 Etapas da metodologia proposta	69
4.3 Etapa 1: planejamento do projeto.....	71
4.4 Etapa 2: mapeamento dos processos e atividades.....	72
4.5 Etapa 3: seleção dos direcionadores de recursos e custeio das atividades.....	73
4.5.1 Seleção das bases de custos	73
4.5.2 Levantamento dos recursos	74
4.5.3 Cálculo do custo das atividades	74
4.6 Etapa 4: análise de valor do processo	75
4.7 Etapa 5: especificação do fluxo de trabalho intra e interatividades.....	76
4.8 Etapa 6: determinação de pontos críticos operacionais de gestão pública.....	76
4.9 Etapa 7: levantamento e articulação dos objetos de custo e dos direcionadores de atividades.....	76
4.9.1 Identificação dos objetos de custo	76
4.9.2 Definição dos direcionadores das atividades	77
4.10 Etapa 8: custeio dos objetos de custo.....	77
4.11 Etapa 9: análise das informações	78
4.12 Etapa 10: determinação e implantação de medidas de melhoria	78
4.13 Etapa 11: avaliação das medidas de melhoria.....	78
4.14 Considerações finais	78
4.15 Síntese da metodologia proposta	79
 5 APLICAÇÃO DO MODELO	81
5.1 Diagnóstico da entidade pesquisada	81
5.1.1 A área a ser estudada no âmbito da SMECDT	81
5.2 Etapa 1: planejamento do projeto.....	82
5.2.1 Definição do objetivo do trabalho.....	82
5.2.2 Conhecimento da estrutura organizacional e dos sistemas gerenciais existentes	82
5.2.3 Delimitação do alcance do trabalho e estabelecimento de passos a serem seguidos.....	85
5.2.4 Definição dos servidores-chave a serem entrevistados	85
5.2.5 Exposição para os servidores-chave dos conceitos básicos do ABC.....	85
5.3 Etapa 2: mapeamento dos processos e atividades	85
5.4 Etapa 3: seleção dos direcionadores de recursos e custeio das atividades.....	92
5.4.1 Seleção das bases de custos	92
5.4.2 Levantamento dos recursos	92
5.4.3 Cálculo do custo das atividades	97
5.4.3.1 Seleção dos direcionadores de recursos.....	97
5.4.3.2 Rastreamento dos recursos às atividades	97
5.4.3.3 Breve análise do custo das atividades.....	102
5.5 Etapa 4: análise de valor do processo	104
5.5.1 Definição das atividades que são VRA, VEA ou NVA	105
5.6 Etapa 5: especificação do fluxo de trabalho intra e interatividades.....	106
5.6.1 Delimitar o relacionamento entre as atividades	106
5.6.2 Preparação dos fluxogramas das atividades em análise.....	110
5.7 Etapa 6: determinação de pontos operacionais críticos de gestão pública.....	110
5.8 Etapa 7: levantamento e articulação dos objetos de custo e dos direcionadores de atividades.....	112
5.8.1 Identificação dos objetos de custo	113
5.8.2 Definição dos direcionadores das atividades	113

5.8.2.1 Correlação das atividades com objetos de custo	113
5.8.2.2 Alocação secundária das atividades indiretas	114
5.8.2.3 Definição de direcionadores e agrupamento de atividades homogêneas e com idêntico direcionador	117
5.9 Etapa 8: cálculo do custo dos objetos de custo	118
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	121
6.1 Conclusões	121
6.2 Recomendações.....	123
REFERÊNCIAS	124
ANEXOS.....	132
APÊNDICES	142

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Poderes do Estado	23
Figura 2. Atividades da Administração Pública	24
Figura 3. Objetivos e alternativas da intervenção do governo na economia.	26
Figura 4. Organizações privadas X Organizações públicas	26
Figura 5. Instrumentos de planejamento e orçamentação.....	29
Figura 6. Categorias orçamentárias na funcional-programática	32
Figura 7. Relações típicas e atípicas na funcional-programática.....	33
Figura 8. Um processo interfuncional típico	36
Figura 9. Subprocessos de setores de um hospital público.....	37
Figura 10. Critério ABC: uma visão global.....	46
Figura 11. Direcionadores de recursos	47
Figura 12. Direcionadores de atividades	48
Figura 13. Gerações do sistema ABC	49
Figura 14. Como o ABM utiliza as informações do ABC.....	50
Figura 15. Utilização do ABM para aprimoramentos operacionais e decisões estratégicas	51
Figura 16. Usos do ABM.....	52
Figura 17. Conceitos de custos vs. objetivos pretendidos	66
Figura 18. Etapas do procedimento proposto	70
Figura 19. Síntese da metodologia proposta	79
Figura 20. Organograma SMECDT.....	83
Figura 21. Processos da área educacional de competência do Município	86
Figura 22. Lista de atividades	87
Figura 23. Relacionamento entre processos e atividades	87
Figura 24. Dicionário de atividades	88
Figura 25. Recursos identificados	93
Figura 26. Direcionadores de recursos	97
Figura 27. Alocação das horas de pessoal – último trimestre de 2001	98
Figura 28. Matriz de custos das atividades	101
Figura 29. Custo total das atividades – Análise de Pareto.....	102
Figura 30. Fluxograma das atividades de ensino	107
Figura 31. Correlação das atividades	114
Figura 32. Metodologia para correlação das atividades	115
Figura 33. Incorporação das atividades não diretamente vinculadas aos objetos de custo àquelas vinculadas	116
Figura 34. Direcionadores de atividades	117
Figura 35. Custos unitários das atividades	118

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Depreciação de bens da educação/4º trimestre 2001	96
Tabela 2. Valores dos recursos	96
Tabela 3. Atividades com valor real agregado – VRA	105
Tabela 4. Atividades não-valor agregado – NVA	105
Tabela 5. Atividades com valor empresarial agregado – VEA	106
Tabela 6. Consumo dos direcionadores de custos	119
Tabela 7. Custo dos objetos de custo	119
Tabela 8. Custo unitário dos objetos de custo	120

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
ABOP	Associação Brasileira de Orçamento Público
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF/88	Constituição Federal de 1988
CRC/SP	Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FUNDEF	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental
IFAC	International Federation of Accountants
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MOG	Ministério de Orçamento e Gestão
NVA	Não-Valor Agregado
PNB	Produto Nacional Bruto
SAF	Secretaria da Administração e Fazenda
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPC	Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas
SMECDT	Secretaria Municipal de Educação, Cultura, Desporto e Turismo
SRCS	Serviço Regional de Auditoria de Caxias do Sul
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE/RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
VEA	Valor Empresarial Agregado
VRA	Valor Real Agregado

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Constituição Federal, em seu artigo 37, dá relevância ao princípio da eficiência, como um dos que devem nortear os atos da administração pública. Já a Lei Complementar nº 101, em seu artigo 4º, inciso I, alínea *e*, dispõe que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá, entre outras, sobre as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos públicos.

A determinação dos custos é indispensável nas organizações, sejam públicas ou privadas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber se os custos medidos refletem a realidade de consumo dos insumos. Há a necessidade de utilização de instrumentos gerenciais eficazes que mostrem claramente os processos e seus custos para servir de base para a tomada de decisão. A gestão de custos, portanto, não deve ser vista tão-somente como a utilização de ferramental técnico para a apuração de custos de produtos e serviços em termos monetários e sim a oportunidade de desenvolver uma análise mais ampla, de cunho gerencial, onde é constante a busca pela melhoria dos processos organizacionais.

Em um processo de melhoria contínua, conforme ensina Bornia (2002), a eliminação do desperdício e a busca da minimização das atividades que não agregam valor são peças de fundamental importância.

Em tal contexto criou-se o Custeio Baseado em Atividades-ABC, como metodologia capaz de melhorar a qualidade das informações de custos, tanto de processos quanto de produtos, e prover informações mais acuradas sobre atividades de produção e de suporte. E é justamente com a preocupação de dar um melhor uso a estas informações, que surgiu a Gestão Baseada em Atividades-ABM, extensão natural do ABC.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A escolha do tema de pesquisa prende-se ao fato de que a Lei Complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal, exige a fixação na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de regras relativas aos procedimentos de custeio e avaliação de resultados no âmbito da administração pública (TCE/RS, 2000). Não obstante, o que se constata na prática é uma atuação tímida por parte da maioria dos gestores municipais em relação ao cumprimento de tal obrigação legal.

No âmbito da área de abrangência do Serviço Regional de Auditoria de Caxias do Sul do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (SRCS), não se detectou a implantação por parte dos municípios de sistemas de custeio capazes de atender às obrigações impostas pela LRF. Nenhum município implantou um sistema de custos abrangente que contemplasse a totalidade dos serviços prestados à comunidade. O que se detectou na prática é a ocorrência de procedimentos isolados de cálculo do custo por aluno do transporte escolar e do custo de alguns serviços específicos na área da saúde, inexistindo, no entanto, uma preocupação maior com os valores relativos aos chamados custos indiretos.

Conforme se depreende da análise de Lage e Gonçalves (2001) a despreocupação com as técnicas de custos no setor público não se limita aos municípios da área anteriormente mencionada, na verdade é uma situação que abrange o país como um todo.

Embora as técnicas de custos estejam inseridas facultativamente na Lei Federal nº 4320/64, são ainda pouco adotadas no setor público, que geralmente utiliza apenas a contabilidade pública convencional - instrumento de controle - que restringe-se quase que exclusivamente à escrituração formal e morosa de transferências de subvenções, execução de receitas e gastos financeiros, sua classificação orçamentária e minúcias da legalidade, não atendendo ao aspecto gerencial (LAGE; GONÇALVES, 2001, p. 2).

Neste particular, no entanto, há que se referir que são citadas por autores como Nassuno et al. (2001), Diniz et al (2000) e Pereira (1999) experiências de apuração de custos em nível dos Ministérios da Marinha e da Aeronáutica, de autarquias federais e estaduais, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e outras empresas estatais. Estas experiências são recentes e podem ser consideradas como embriões de uma nova mentalidade que se pretende venha a prosperar no âmbito da administração pública.

Drucker (1997, p. 79), ao referir-se às entidades sem fins lucrativos, não especificamente às governamentais, elucida bem a importância da gestão para o desempenho, inclusive no âmbito do setor público: “As instituições sem fins lucrativos tendem a não dar

prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes – e muito mais difíceis de se medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa”.

Algumas das causas para a incipiente gestão de custos no serviço público seriam:

- a) a despreocupação dos administradores em relação à matéria, pelos seguintes aspectos, citados por Silva (1999): a atividade governamental normalmente tem o monopólio dos serviços que presta, portanto não existe um ambiente competitivo; normalmente os gestores públicos têm poder para aumentar os recursos, seja pela via tributária, seja pela via de empréstimos ou simples emissão de moeda;
- b) a carência de pessoal especializado em custos na esfera pública, porque, além de inexistir, em termos históricos, uma tradição de atuação efetiva nesta área por parte das administrações públicas, isto é uma cultura de custos no setor público, característica também constatada por Lage e Gonçalves (2001) e Afonso (1999), as disciplinas de contabilização, análise e gestão de custos nos cursos de contabilidade, engenharias, administração, etc, são enfocadas para trabalhar com aspectos que envolvem a iniciativa privada. Mesma constatação se dá em relação à questão do gerenciamento de processos;
- c) as deficiências do sistema de controle interno dos executivos municipais, que dificultam a coleta dos dados necessários à apuração dos custos dos serviços prestados, bem como ao levantamento e à administração das atividades realizadas. Martins (1993), em estudo que trata sobre o Controle Interno Municipal, entende que as deficiências encontradas podem ser resumidas em três aspectos fundamentais, exemplificados da seguinte forma:
 - humano: falta de independência dos agentes do controle interno, etc.;
 - estrutural: sistema de controle interno não organizado convenientemente, falta de segregação de funções, etc.;
 - organizacional: ausência de profissionais com formação superior compatível com as necessidades nas áreas administrativa e operacionais, etc.;
- d) a inexperience de boa parte dos agentes políticos e técnicos, principalmente a nível municipal, em relação à realização de um efetivo trabalho de planejamento e de avaliação técnica das ações governamentais. Nochi Filho (1991), ao analisar a questão dos instrumentos de planejamento municipal na área de abrangência do Serviço Regional de Auditoria de Santa Maria do TCE/RS, constatou que a regra não era a elaboração de planos plurianuais e leis de diretrizes orçamentárias que efetivamente espelhassem a realidade local, e sim, o envio ao Legislativo de projetos padronizados, elaborados por empresas de assessoria contratadas pelos

executivos municipais, com o intuito de pura e simplesmente atender às obrigações constitucionais;

e) a reduzida oferta no meio acadêmico e no mercado de estudos técnicos e cursos de treinamento, com embasamento teórico e aplicação prática no âmbito de municípios, para subsidiar a implantação de um sistema de custos públicos adaptado às reais necessidades das administrações municipais. Diversos autores, como Afonso (1999; 2000), Alonso (1999), Cruz (1997), Kashiwakura (1997; 1998) e Silva (1999) defendem a implantação de um sistema de custos por parte da administração municipal, entretanto, seus trabalhos não detalham a forma como este deve ser estruturado. Diniz et al. (2000) apresenta de forma detalhada a estrutura de um sistema de gestão de custos, entretanto, estruturado para ser implantado em uma autarquia municipal de limpeza urbana;

f) acredita-se, ainda, que a escassa disponibilidade de recursos também contribua para o desinteresse dos administradores municipais para a contratação de assessoria especializada visando a implantação de um sistema de gestão de custos, isto porque, com tal limitação, quando da fixação das prioridades de governo, privilegia-se os programas das áreas fins do Estado.

A realidade atual, entretanto, a partir das mudanças no ambiente econômico-institucional que vem acontecendo a partir da última década, deve exigir uma mudança de mentalidade na administração pública, na busca de melhor eficiência e qualidade nos serviços prestados à sociedade. No âmbito de um município, por exemplo, passa a ser mais importante para o administrador demonstrar aos munícipes o custo-benefício de determinada obra, do que simplesmente inaugurá-la. Para tal, é indispensável um nível de informação condizente com a realidade atual. Essas informações são fornecidas por meio de sistemas de informações gerenciais, tais como de orçamento, de contabilidade e de custos.

Para Lage e Gonçalves (2001), a gestão de custos, neste ambiente, deve ser uma ferramenta gerencial no acompanhamento da realização de metas físicas do orçamento, no estabelecimento de indicadores de desempenho¹ e de padrão de qualidade dos serviços, na busca da melhoria dos processos e, ainda, na condução de ações estratégicas; aspectos até então preteridos pelos administradores.

Diversos autores, entre eles Afonso (1999; 2000), Alonso (1999) e Kashiwakura (1997; 1998), entendem que o ABC pode suprir à Administração Pública de informações gerenciais necessárias para a tomada de decisão e melhoria de processos, entretanto, conforme

¹ Indicadores de desempenho: unidades de medição do trabalho realizado e dos resultados alcançados em uma atividade, processo ou unidade organizacional (PLAYER; LACERDA, 2000).

se verifica pelas atividades potenciais de um sistema de gerenciamento, há que se considerar conceitos e procedimentos relativos à gestão baseada em atividades-ABM.

Dado o contexto que se apresenta atualmente no âmbito do setor público, o problema de pesquisa é: **“como o ABC/ABM pode auxiliar a gestão pública municipal a incrementar a eficiência de seus processos?”**

1.3 OBJETIVO GERAL

Desenvolver um procedimento para implantação da Gestão Baseada em Atividades (ABM) como apoio à gestão pública municipal.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Delimitar o campo de atuação da administração pública no Brasil, identificando processos de programação, orçamentação e trabalho.
- b) Apresentar os princípios e a estrutura teórica do custeio baseado em atividades, relacionando-os às peculiaridades que envolvem a gestão de custos na administração pública.
- c) Verificar a viabilidade da utilização da gestão baseada em atividades como ferramental provedor de informações que possam levar à melhoria dos processos na gestão pública municipal.
- d) Aplicar parcialmente o procedimento metodológico proposto em um Município.
- e) Identificar pontos críticos operacionais em processos inerentes à gestão pública municipal.

1.5 JUSTIFICATIVA

O tema a ser pesquisado mostra-se relevante no contexto atual que envolve o setor público. Batista et al. (1996), por exemplo, entendem que um dos problemas crônicos do setor público no Brasil é a predominância de uma prática gerencial fundamentada em estruturas com excessivos níveis hierárquicos e departamentos, gerando lentidão administrativa e

comunicação formal, burocrática e lenta, além de produtos e serviços que não satisfazem à população. De outra parte, a própria legislação brasileira está a exigir a prática de uma administração pública diferenciada, de cunho predominantemente profissional, que, entre outros aspectos, maximize a relação custo-benefício dos atos de gestão.

No caso do setor público municipal no Brasil, dadas as várias limitações existentes, algumas citadas anteriormente, as novas técnicas de gestão, que já estão trazendo resultados satisfatórios no âmbito privado e até no público, conforme demonstram Kaplan e Cooper (2000), Osborne e Gaebler (1994) e Fabian (1998), têm sido relevadas a um segundo plano pela maioria dos administradores.

Neste contexto, há que se buscar um efetivo gerenciamento de custos e processos no setor público, sendo que este trabalho visa preencher em parte a lacuna gerada pela carência de referenciais técnicos relativos à aplicação de técnicas de gestão de custos e processos no âmbito da administração municipal.

1.6 METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste trabalho compreende:

- a) pesquisa bibliográfica sobre a estrutura e funcionamento da administração pública no Brasil, ressaltando os aspectos relacionados aos processos de planejamento, orçamentação e de trabalho, e sobre o custeio baseado em atividades, enfocando a sua potencial utilização como instrumento gerencial na gestão pública;
- b) pesquisa analítica sobre a aplicação dos conceitos do ABC na mensuração de custos relativos a serviços públicos, a fim de auxiliar na determinação de pontos críticos na gestão pública municipal;
- c) pesquisa-ação, aplicando o modelo proposto em processos educacionais inerentes à órbita de competência do Executivo Municipal, com a respectiva análise dos resultados da aplicação.

1.7 LIMITES

São fatores limitantes deste trabalho:

- a) a aplicação da metodologia proposta foi realizada tão-somente em uma secretaria da prefeitura municipal (Secretaria da Educação);
- b) no custeio dos processos analisados, não foram considerados os custos das atividades de apoio e/ou supervisão desenvolvidos em outras secretarias do Executivo Municipal, tais como: Secretaria de Administração e Fazenda, Secretaria de Obras e o Gabinete do Prefeito;
- c) na modelagem do ABC/ABM, privilegiou-se a análise operacional das atividades ao invés da precisão dos custos a serem calculados. Esta opção levou a uma alocação com viés dos recursos gastos em mão-de-obra, pois considerou-se a totalidade destes como custos indiretos a serem rastreados entre as atividades;
- d) na aplicação da metodologia proposta, não foram realizadas análises relativas a acompanhamento de variáveis no tempo, o que possibilitaria a averiguação da evolução de seus desempenhos e a formação de banco de dados para futuras pesquisas;
- e) neste trabalho não foram realizadas análises comparativas entre informações coletadas na aplicação da metodologia no Município selecionado e as disponíveis referentes a outros municípios;
- f) não serão efetuadas análises do tipo “fazer vs. comprar”, indispensáveis no caso da tomada de decisão em processos de terceirização de serviços;
- g) não será abordada a questão relativa à elaboração de orçamento baseado em atividades.

1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está organizado em seis capítulos, descritos a seguir.

O primeiro capítulo consiste de uma apresentação inicial da dissertação, contendo o problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia, limitações e estrutura da pesquisa.

O segundo traz uma abordagem teórica sobre a administração pública no Brasil, enfatizando aspectos relativos à programação orçamentária, processos de trabalho e custos.

No terceiro é apresentado o custeio baseado em atividades, seu uso conjunto com a gestão baseada em atividades e sua aplicabilidade na administração pública municipal.

O modelo conceitual para a aplicação do ABC/ABM consta no quarto capítulo.

A aplicação do modelo proposto em processos vinculados à área educacional de competência de um município do Estado do Rio Grande do Sul, detalhando os passos seguidos, os benefícios e dificuldades encontradas, é apresentada no quinto capítulo.

No sexto capítulo são apresentadas as conclusões desta dissertação e as recomendações para novos trabalhos.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Neste capítulo, apresenta-se a administração pública no Brasil, ressaltando aspectos relacionados aos processos de planejamento e orçamentação a nível municipal, bem como a importância da análise e gerenciamento de processos e custos no contexto da administração pública gerencial.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para Meirelles (2000, p. 59), administração pública:

[...] em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Em outras palavras, diz-se que administração pública é todo o aparelho do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando satisfazer as necessidades coletivas.

Assim, o interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. Trata-se de uma atividade contínua, balizada, entre outros, pelo princípio da legalidade² da ação pública, previsto no artigo 37 da Constituição Federal.

Neste ponto, há que se caracterizar a principal distinção entre a administração pública e a particular, que segundo Meirelles (2000, p. 82), é a seguinte: “[...] na

² Legalidade: é um dos princípios básicos da administração pública e reza que só se pode fazer o que a lei autoriza (HARADA, 1999).

Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.”

A Constituição Federal, em seu artigo 2º, define os três poderes de Estado: “são poderes da União, independentes entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

A Figura 1 apresenta os três poderes de Estado, com seus respectivos níveis:

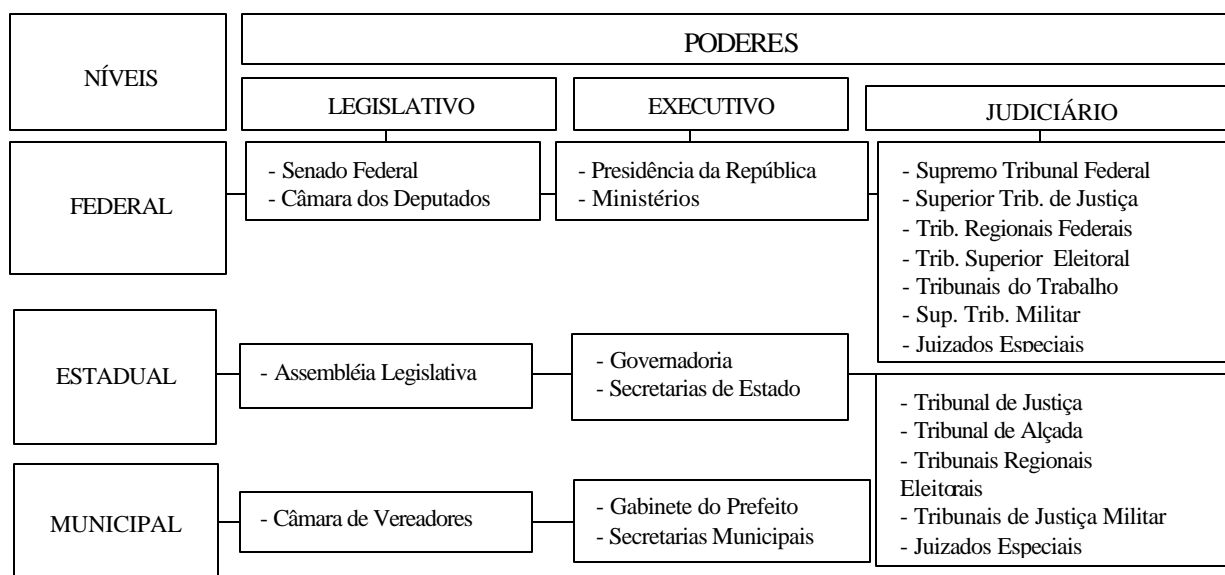


Figura 1. Poderes do Estado (Fonte: Baseado em SILVA, 1996; SILVA, 2001).

2.2 O CAMPO DE ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Segundo Slomski (1996), a administração pública é exercida pelos órgãos das administrações direta, indireta e delegada. Cabe referir, no entanto, que o Decreto-lei nº 200/67 – Estatuto da Reforma Administrativa³, enumerou tão-somente as duas primeiras como integrantes da administração pública. Meirelles (2000, p. 306), elucida a questão ao definir o serviço público como “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniência do Estado”.

³ O Decreto-lei nº 200/67 foi publicado em 27/02/67, sendo que não obstante ter sido consideravelmente alterado com revogações parciais e totais de seus artigos, com acréscimos e com supressões, até o período da execução deste trabalho permanece em vigor.

Para Harada (1999), administração direta é o conjunto de órgãos que se acham inseridos na estrutura administrativa da União, Estados e Municípios, ao passo que a indireta é representada por várias entidades dotadas de personalidade jurídica própria, vinculadas a determinado Ministério ou Secretaria. Integram a administração indireta: as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações públicas.

Em relação à delegação, Meirelles (2000) ensina que é utilizada pelo Poder Público para o traspasse da execução de serviços a particulares, através de concessão (contratual), permissão (de natureza discricionária e a título precário) e autorização (consentimento da execução por particular).

A administração pública pode ser dividida, também, segundo as atividades que exerce, em atividades-meio e atividades-fins. As primeiras têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública, através, principalmente, de atividades de assessoramento e chefia e dos serviços auxiliares. Já as últimas objetivam assegurar os serviços ditos essenciais, complementares e públicos.



Figura 2. Atividades da Administração Pública (Fonte: Baseado em SLOMSKI, 1996, p. 13).

A população em geral vê a administração pública essencialmente pelas atividades-fins. Por isso, existe a preocupação do direcionamento dos recursos públicos para as atividades essenciais prestadas pelo Estado. Os controles devem existir, mas não devem ser o centro das atenções do Estado. A modernização, informatização e busca da qualidade nas atividades-meio também devem ser buscadas. No entanto, o foco ou a própria razão da existência da administração pública são suas atividades-fins prestadas ao público (AFONSO, 1999, p. 6).

O serviço público, portanto, conjuga atividades-meio e atividades-fins que são exercidas ou colocadas à disposição da coletividade, visando oferecer o máximo de bem-estar social. É na conjugação de esforços em ambas as atividades que reside a base de sustentação das ditas funções do governo.

Segundo Rezende (2001), as funções do governo na economia expandiram-se consideravelmente no decorrer do século XX. De uma posição inicial bastante modesta, na qual lhe cabia apenas a prestação de alguns serviços essenciais à coletividade – tais como justiça e segurança, em que as características especiais de oferta e demanda não induziam o setor privado a produzir – o papel do governo na economia ampliou-se substancialmente.

Atualmente, segundo o autor, a presença do Estado pode ser compreendida nos seguintes campos:

- produção de bens públicos tradicionais (segurança, justiça, defesa nacional, etc.);
- provisão de serviços de interesse coletivo (saúde, educação, etc.);
- modernização da infra-estrutura básica (desejável, neste caso, seria a atuação através de programas de investimento sustentados pela cooperação entre o Estado e a iniciativa privada);
- previdência e assistência social.

O autor evidencia que são diversas as variáveis que caracterizam a intervenção governamental no sistema econômico. E é justamente na gestão de tais variáveis que atua o administrador público.

A Figura 3 reúne os principais objetivos da intervenção governamental na atividade econômica.

2.3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE ORGANIZAÇÃO PÚBLICA E ORGANIZAÇÃO PRIVADA

As organizações públicas possuem características próprias que as diferem daquelas do setor privado, desde a forma de gestão até o tipo de serviço oferecido à população.

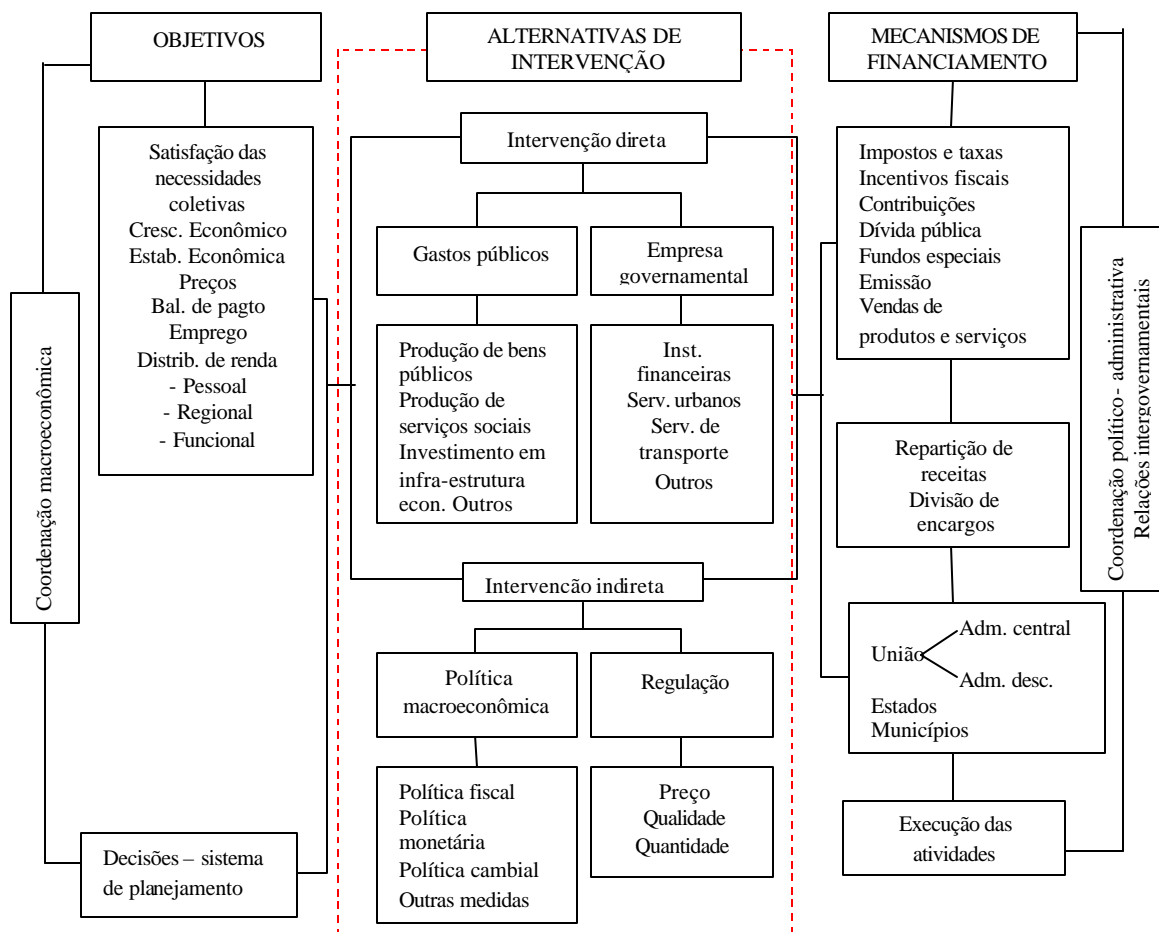


Figura 3. Objetivos e alternativas da intervenção do governo na economia (Fonte: REZENDE, 2001, p. 43).

Historicamente a distinção entre as duas formas organizacionais tem ressaltado a eficiência no setor privado em contraposição à ineficiência no setor público, conforme corroborado pela análise da Figura 4, apresentada por Tait e Pacheco (1999) e baseada nos trabalhos de Ansoff (1990).

Empresas Privadas	Organizações de Propriedade Pública
Aptas produtoras	Prestadoras de serviços
Internamente eficientes	Ineficientes
Extremamente empreendedoras e agressivas	Comportamento burocrático
Empenhadas na busca do lucro com determinação inflexível	Extremamente desprovidas de espírito de aventura

Figura 4. Organizações privadas X Organizações públicas (Fonte: TAIT; PACHECO, 1999, p. 4).

Segundo Ansoff (1990), distinções desta natureza entre os dois tipos de organização estão se tornando cada vez mais vagas, pois na iniciativa privada também se encontra a estrutura burocrática, característica da administração pública. E nesta, presentemente, vem buscando-se a eficiência.

No Brasil, a partir dos anos 90, conforme se depreende das análises de Tait e Pacheco (1999), Pinheiro e Giambiagi (2000) e Bliska e Vicente (2001), as organizações públicas vêm sofrendo importantes modificações, pautadas pelas novas exigências da sociedade em uma economia globalizada e pela pressão exercida através do programa nacional de desestatização. A tônica passa a ser a busca da eficiência e a qualidade no atendimento ao cidadão, utilizando-se de um modelo que prioriza a austeridade e a moralidade na gestão pública, o qual culminou com a sanção da Lei Complementar nº 101/2000, já popularmente denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.4 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL NO BRASIL

O Município, em última instância, é o espaço físico onde ocorre a produção de bens e serviços, a circulação de mercadorias e onde são implementadas todas as ações, sejam de origem da esfera federal, estadual ou municipal, ou ainda, de origem privada. Portanto, resta evidenciada a importância da administração municipal, a qual, em síntese, materializa o poder local.

Para Matias e Campello (2000, p. 21), “o poder local, por estar mais próximo dos problemas e por ser suscetível ao controle da sociedade, mostra-se mais adequado para atender às demandas sociais”. Tal constatação vem ao encontro das vicissitudes do processo de evolução das relações intergovernamentais no Brasil, o qual tem demonstrado, na última década, uma concentração, cada vez mais na esfera municipal, da responsabilidade pela atuação governamental. Exemplos disso, estão nas áreas da saúde, por meio dos regimes de gestão plena e semiplena do Sistema Único de Saúde – SUS; da educação, por meio do incentivo à municipalização (Lei de Diretrizes e Bases da Educação e Lei de criação do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental – FUNDEF⁴), e na política habitacional, centrada basicamente na oferta de moradias populares.

⁴ FUNDEF: fundo contábil, instituído pela Emenda Constitucional nº 14/96 e criado através da Lei Federal nº 9.424/96, onde transitam recursos para o financiamento do ensino fundamental por parte de estados, Distrito Federal e municípios (BRASIL, 1998).

Outros serviços prestados pelos municípios no Brasil podem ser identificados nos trechos a seguir, retirados de Reston (2000, p. 31):

O Município brasileiro exerce funções consideráveis, correspondendo-lhe organizar e prestar, diretamente ou mediante concessão ou permissão a particulares, sempre por meio de licitação, os serviços públicos de natureza local, como transportes coletivos, que têm caráter essencial, mercados, matadouros, feiras livres, cemitérios, serviços funerários, água, esgotos sanitários, esgotos pluviais, iluminação pública, limpeza urbana, habitação popular, proteção de encostas, de cursos de água, da fauna e da flora e o combate à erosão do solo. Por força de disposição constitucional, é da sua exclusiva responsabilidade instituir a guarda municipal destinada à proteção de seus bens patrimoniais, serviços e instalações.

Além disso, o Município presta serviços de assistência social diretamente ou através de instituições privadas, conforme critérios e condições fixados em lei municipal.

Do mesmo modo, são da responsabilidade do Município as obras públicas de abertura, pavimentação e manutenção de ruas e estradas vicinais, construção e manutenção de parques, praças, jardins, edifícios públicos, além de executar serviços de arborização.

O Município atua no campo da defesa civil, inclusive realizando atividades de combate a incêndios e prevenção de acidentes naturais, em coordenação com o Estado.

A responsabilidade pela gestão do Município, o qual como restou evidenciado desempenha um número expressivo de funções, não se caracteriza pela exclusividade, ao contrário, é compartilhada por dois dos poderes explicitados no item 2.1, retro, o Poder Executivo e o Poder Legislativo. O primeiro é exercido pelo Prefeito Municipal, auxiliado pelos responsáveis pelos órgãos da administração direta e indireta (Secretários e Dirigentes); o segundo é exercido pela Câmara Municipal.

Segundo Mello (2001), o sistema de governo municipal brasileiro, com um Executivo forte e a independência dos dois poderes: Executivo e Legislativo, torna esses poderes obedientes apenas à lei e à justiça. Neste caso, o Prefeito não deve obediência ao Governador do Estado nem ao Presidente da República, muito menos aos Secretários Estaduais e aos Ministros Federais, mas às leis que não violem as Constituições Federal e de seu Estado.

2.5 O PLANEJAMENTO E O ORÇAMENTO NAS FINANÇAS PÚBLICAS MUNICIPAIS

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, estabelece a hierarquia dos instrumentos de planejamento e orçamentação no setor público brasileiro.

A Figura 5 sintetiza tal hierarquia:

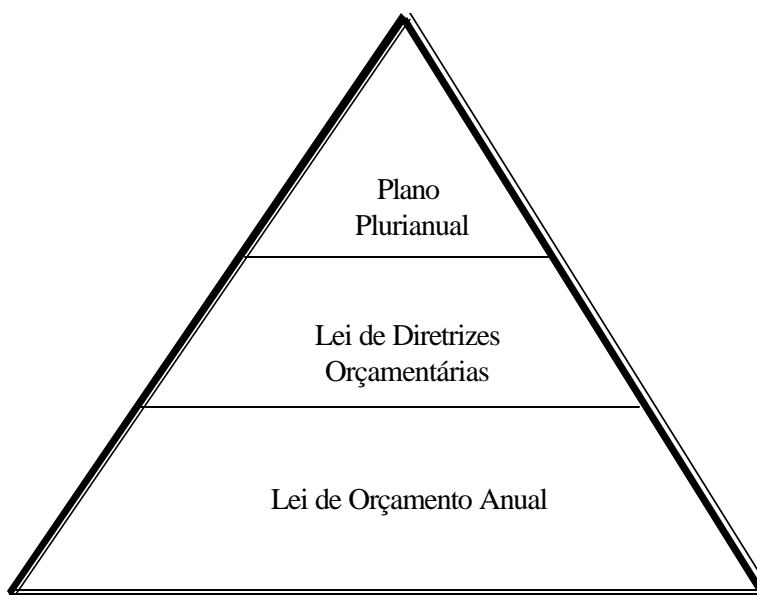


Figura 5. Instrumentos de planejamento e orçamentação (Fonte: SILVA, 1996, p. 27).

Planejar, no dizer de Castor e Suga (1988), é o exercício sistemático da antecipação, em outras palavras, processo contínuo de antevisão do futuro, de modo a permitir a realização de ações que alterem, ou a organização, ou o próprio ambiente onde esta se encontra.

O planejamento, para Silva (1996), deve ser anterior à realização do empreendimento e obedecer as seguintes características:

- diagnóstico da situação existente;
- identificação das necessidades de bens e serviços;
- definição clara dos objetivos para a ação;
- discriminação e quantificação de metas e seus custos;
- avaliação dos resultados obtidos;
- trabalho integrado.

O planejamento, assim, pode ser entendido como um processo dinâmico de racionalização de decisões, que define objetivos e determina os meios para alcançá-los, tanto em termos físicos, quanto monetários. Além disso, pressupõe a avaliação constante dos resultados que estão sendo obtidos, visando à correção dos desvios detectados.

Segundo Matias e Campello (2000, p. 45), a função planejamento possui três níveis de abrangência, definidos com base no período de tempo considerado:

Estratégico: planejamento de longo prazo em que são analisadas as grandes tendências, a missão, os objetivos e diretrizes para um horizonte de 10 anos ou mais.

Tático: planejamento de médio prazo em que são verificadas as tendências secundárias, os objetivos e políticas das unidades administrativas e as ações corretivas para um horizonte de cinco anos ou mais.

Operacional: planejamento de curto prazo, em que são definidas as ações a serem implementadas e que culminarão com a execução dos objetivos.

No âmbito da administração municipal, foco principal de estudo nesta dissertação, o planejamento estratégico seria efetivado através do Plano Diretor, onde são estabelecidas as diretrizes de crescimento, enfatizados os meios de alavancagem de desenvolvimento e definidas as diretrizes a serem seguidas para cada função pública. A partir da sanção da Lei Federal nº 10.257/2001, passou a ser obrigatório em cidades com mais de 20 mil habitantes, integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, e de especial interesse turístico.

O Plano Plurianual representaria o planejamento tático, pois deve conter os objetivos e políticas a serem seguidos, as obras necessárias e os programas a serem desenvolvidos. É elaborado para um período de quatro anos, iniciando-se no segundo ano de mandato e terminando no final do primeiro ano do mandato seguinte.

Finalmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento anual corresponderiam ao planejamento operacional. A primeira compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e terá como objetivos principais: (a) orientar a elaboração da lei orçamentária anual, bem como sua execução e (b) dispor sobre as alterações na legislação tributária. A última obedecerá à orientação da LDO e compreenderá: o orçamento fiscal; o orçamento de investimentos das empresas estatais e o orçamento de seguridade social.

Para Angélico (1992, p. 25), “o orçamento é um programa de custeios, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto pelo Poder Executivo para um período financeiro e aprovado pelo Poder Legislativo”.

No Brasil, a evolução do orçamento se deu a partir da necessidade de aliá-lo ao planejamento. Do orçamento tradicional, onde a preocupação fundamental era a aquisição de meios e a ênfase estava nos elementos de despesa, evoluiu-se para o orçamento-programa, o qual visa alocar recursos para a consecução de objetivos e metas.

Para Giacomoni (2000), uma das características do orçamento-programa é que se constituiria no elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização.

O planejamento, neste caso, está intimamente ligado ao orçamento-programa, sendo este o seu principal elemento de operacionalização.

Benedito Silva, apud Kashiwakura (1997, p. 79), sintetiza a questão planejamento-orçamento ao referir: “o planejamento é o processo de escolha de objetivos, previsão e provimento de meios para levá-los a efeito. O orçamento é o processo de fixação de custos e cálculo de recursos para pagar as coisas planejadas”.

Com o intuito de modernizar o orçamento e inserir formas mais adequadas de controlar custos é que a Portaria Ministerial nº 9, de 28/01/74, criou a classificação orçamentária da despesa denominada funcional-programática.

Essa classificação obedece ao seguinte esquema de subdivisão das atividades governamentais: a) funções; b) programas; c) subprogramas; d) atividades ou projetos. Além disso, há a possibilidade de estender esta subdivisão adotando-se categorias como: tarefas e obras.

Definindo as categorias orçamentárias:

- a) função: é o propósito direto estabelecido pelos órgãos políticos e que deve ser cumprido pelo Governo. Exemplos: Educação e Cultura e Saúde e Saneamento;
- b) programa: é um instrumento destinado a cumprir as funções do Estado, através do qual se estabelecem objetivos ou metas quantificáveis. Exemplos: Ensino Fundamental, Ensino Médio e Proteção ao Meio Ambiente;
- c) subprograma: é uma divisão de programas complexos, destinada a facilitar a execução em um campo específico. Exemplos: Ensino Regular, Creche e Controle e Erradicação das Doenças Transmissíveis;
- d) atividade: é uma divisão mais reduzida de cada uma das ações que se deve desenvolver para cumprir as metas do programa ou subprograma. Por exemplo, dentro do subprograma de ensino comercial podem ser abertas atividades de instrução, medidas pelo número de horas e aulas a serem ministradas;
- e) projeto: é um conjunto de obras realizadas dentro de um programa ou subprograma de inversão, executadas para a formação de capital.

Na Figura 6 apresentam-se as categorias de classificação da funcional-programática, desenvolvidas por Tombini (1986), evidenciando os respectivos níveis de agregação.

No anexo que acompanha a Portaria nº 9/74 encontram-se listadas as funções, programas e subprogramas que passaram a constituir o próprio Anexo 5 da Lei Federal nº 4320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços nas três esferas de governo no Brasil. A Portaria veda a criação de novas funções, permitindo, no entanto, a adoção de outros programas, além daqueles previstos, objetivando atender particularidades da programação de cada unidade governamental.

Conforme ensina Giacomoni (2000, p.100): “na elaboração orçamentária, como regra geral, deverão ser aproveitadas as contas já definidas até o nível do subprograma. Já os projetos e atividades deverão ser criados em cada orçamento”.

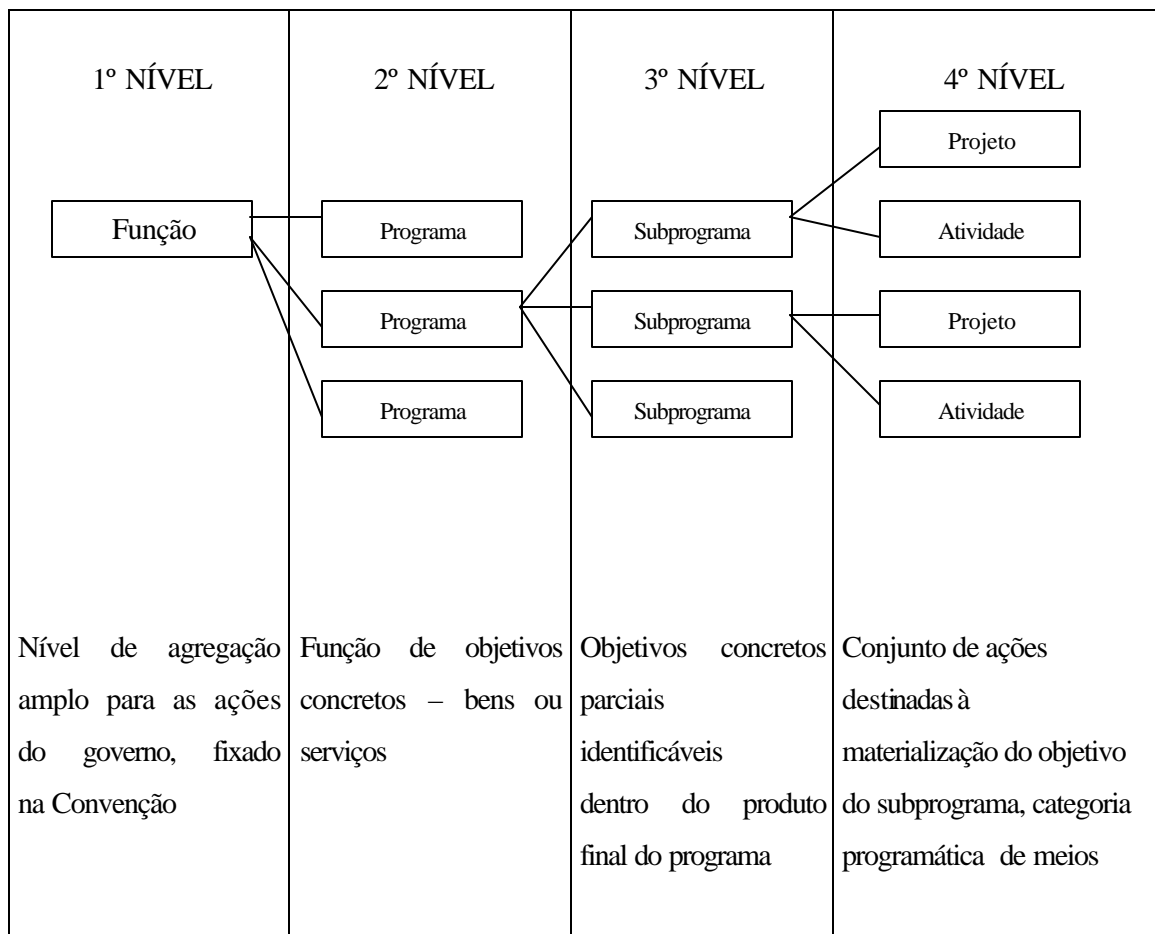


Figura 6. Categorias orçamentárias na funcional-programática (Fonte: TOMBINI, 1986, p. 36).

A Portaria nº 9/74 ordenou as funções, programas e subprogramas, segundo o conceito de tipicidade, relativo aos três níveis de programação. Nesse sentido, o Ministério da Fazenda e Secretaria de Planejamento, citado por Ramos (1982, p. 63), assim regulamentou:

Um programa, correspondente a uma divisão lógica de uma função, é chamado típico da mesma. Porém, este programa poderá ser utilizado para caracterizar uma determinada ação de uma outra função. O mesmo tipo de procedimento é válido ao nível de programas, que pode utilizar subprogramas não típicos para sua realização.

Vê-se, então, que o sistema possibilita a combinação de categorias fora do ordenamento típico. Determinada função pode, também, compreender um programa atípico, isto é, situado no ordenamento geral em outra função. O mesmo pode ocorrer entre programas e subprogramas.

A seguir, pode-se observar algumas relações típicas e atípicas relativas a determinadas categorias de programação criadas pela Portaria 9/74.

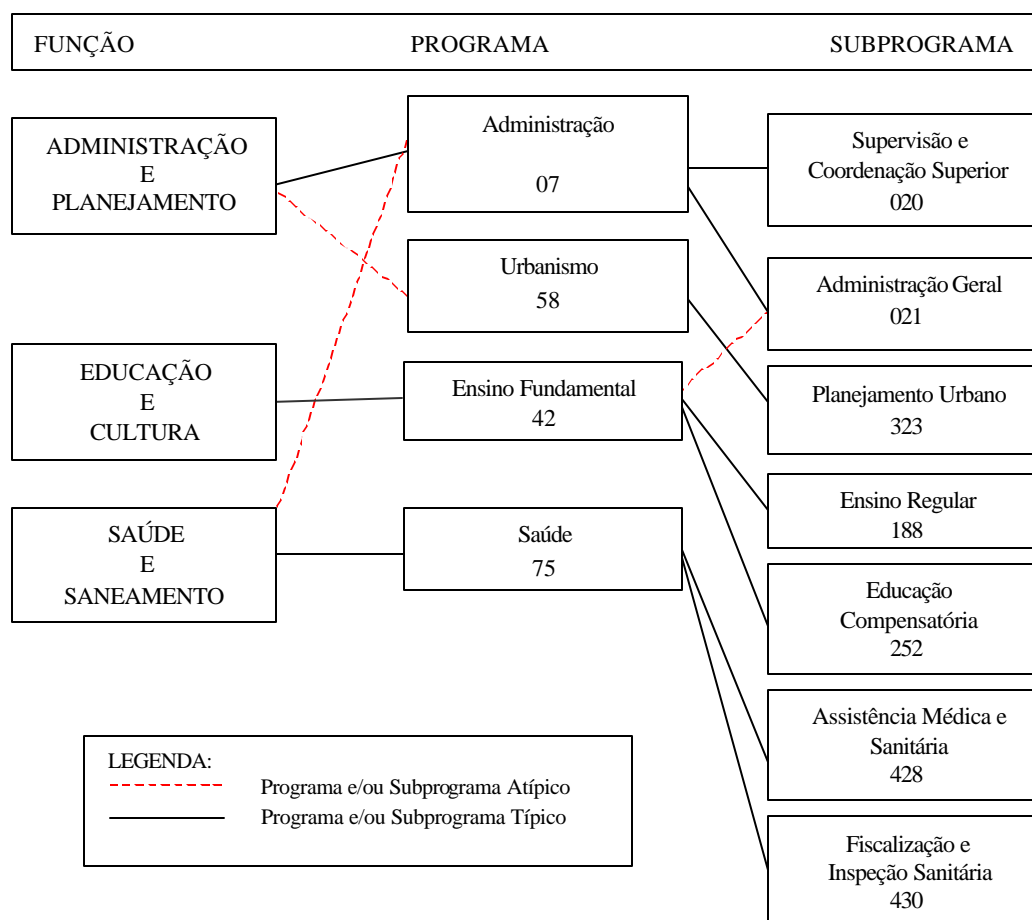


Figura 7. Relações típicas e atípicas na funcional-programática (Fonte: Baseado em KASHIWAKURA, 1997).

Do exemplo de proposta orçamentária mostrado na Figura 7, depreende-se que a Função Saúde e Saneamento é integrada por programa típico e atípico, os quais são utilizados na própria Função. Por exemplo, para consecução de seus objetivos, a Função Saúde e Saneamento absorve atividades próprias de um programa de administração, isto é, tem um gasto de administração (atividade-meio). Esse gasto em administração é de um programa típico da Função Administração e Planejamento e não de Saúde e Saneamento. Portanto, a Secretaria de Saúde do Município, para atuar, precisa realizar gastos de esfera administrativa para executar as ações de saúde.

No Anexo A, apresenta-se a estrutura básica da classificação funcional-programática da despesa.

O modelo orçamentário brasileiro foi concebido, pela Portaria nº 9/74, prevendo, além da funcional-programática, a existência de outras classificações da despesa. São elas: a institucional, a econômica e a por elementos.

A institucional fixa as responsabilidades e os consequentes controles e avaliações. Exemplos: Secretaria Municipal da Educação e Secretaria Municipal da Saúde. A econômica, que divide as despesas em “correntes” e “de capital”, e as subdivide em “custeio” e “transferências correntes”, as primeiras, e “investimentos”, “inversões financeiras” e “transferências de capital”, as últimas, foi concebida para propiciar a compatibilidade macroeconômica da ação pública. Por fim, a classificação por elementos identifica o objeto imediato de cada despesa com a finalidade de propiciar o seu controle contábil. Exemplos: “pessoal” e “material de consumo”.

A seguir, exemplifica-se o modelo de classificação orçamentária da despesa no âmbito municipal:

- Órgão: 07 Secretaria Municipal de Educação, Cultura, Desporto e Turismo
- Unidade: 02 Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
- Função: 08 Educação e Cultura
- Programa: 42 Ensino Fundamental
- Subprograma: 188 Ensino Regular
- Projeto: 1.006 Construção e Ampliação de Prédios Escolares
- Classificação Econômica: 4.0.0.0 Despesas de Capital
- Subclassificação Econômica: 4.1.0.0 Investimentos
- Elemento: 4.1.1.0 Obras e Instalações

A partir de 01/01/2002 os municípios brasileiros passaram a executar orçamentos que sofreram alterações, as quais consistem na substituição da funcional-programática pelas classificações funcional e por programas. Essas reformulações, que já foram implementadas um ano antes pelos Governos Federal e Estadual, foram regulamentadas através da Portaria nº 42, de 14/04/99, do Ministério do Orçamento e Gestão – MOG, que alterou o Anexo 5 da Lei Federal nº 4320/64.

Para Rezende (2001), essa Portaria teve o objetivo de possibilitar à União, aos Estados e aos Municípios a prática de um orçamento-programa mais ajustado aos verdadeiros fundamentos dessa técnica, direcionando a administração pública para um modelo gerencial.

Já para Giacomoni (2000), ao patrocinar a substituição da classificação funcional-programática por uma autêntica classificação por programas, o Governo Federal realiza uma

profissão de fé no orçamento-programa, também conhecido como orçamento de desempenho⁵.

O diagnóstico, ao conceber tal alteração no sistema orçamentário brasileiro, expresso no Manual Técnico Orçamento 2000 – MOG, segundo, ainda, Rezende (2001, p. 80), é que:

[...] a classificação funcional-programática implantada no Brasil pela Portaria nº 9/74, tomava inviável um orçamento com resultados aferíveis e voltados à população. Havia a junção de duas classificações, a funcional e a programática, em que a primeira teria a finalidade de definir as áreas beneficiadas pelo dispêndio público e a segunda, o objetivo do dispêndio. Como objetivos não são facilmente padronizáveis, a tarefa de classificação caberia à classificação funcional.

Ao mesmo tempo em que extingue a funcional-programática, a Portaria nº 42/99 modifica a classificação funcional, que passou a se subdividir em subfunções. Os programas perdem a característica de classificadores padronizados, com cada governo passando a ter sua própria classificação, de acordo com seus objetivos de política.

A relação completa das funções e subfunções de governo, regulamentadas através da Portaria nº 42/99, é apresentada no Anexo B desta dissertação.

Como a análise efetivada neste trabalho refere-se a dados coletados na órbita municipal sobre o exercício de 2001, trabalha-se com dados apresentados no modelo da classificação funcional-programática.

2.6 OS PROCESSOS ORGANIZACIONAIS NO SETOR PÚBLICO

Para Ostrenga et al. (1997), existem duas maneiras de se ver uma organização: do ponto de vista funcional e do ponto de vista do processo. A visão funcional baseia-se no organograma como modelo primordial do negócio. Todos os recursos pertencem a departamentos individuais. Já a visão de processo enfoca o próprio trabalho a fim de administrá-lo, e não a estrutura organizacional. Nesse nível, os insumos são capital, recursos humanos, materiais, informação e tecnologia.

Um processo, para Davenport (1994), é uma ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um início, um fim, *inputs* e *outputs* claramente identificados, enfim, uma estrutura para ação. Já Harrington (1993) o define como sendo um

⁵ Orçamento de desempenho: processo orçamentário que se caracteriza por apresentar duas dimensões do orçamento: o objeto de gasto e um programa de trabalho, contendo as ações desenvolvidas. A ênfase é o desempenho organizacional (ABOP, 1992).

grupo de tarefas interligadas logicamente, que utilizam os recursos da organização para gerar os resultados definidos, de forma a apoiar os seus objetivos.

Assim, genericamente, pode-se definir processo como um conjunto de atividades predeterminadas, executadas para gerar produtos que atendem às necessidades dos clientes/usuários. Normalmente um processo dispõe de *inputs*, *outputs*, tempo, espaço, ordenação, objetivos e valores que, interligados logicamente, irão resultar em uma estrutura para fornecer produtos ou serviços ao cliente.

A Figura 8 mostra, de forma esquemática, um processo interfuncional típico, o qual utiliza recursos de diversos setores da organização para gerar resultados concretos.

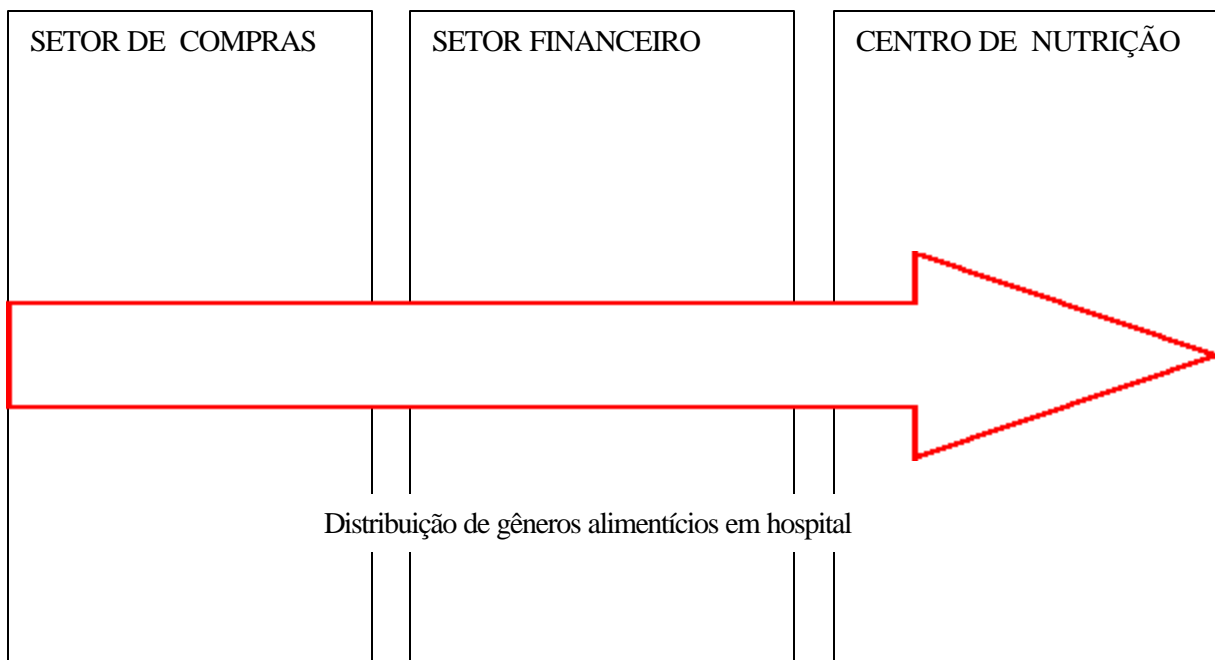


Figura 8. Um processo interfuncional típico (Fonte: Baseado em DAVENPORT, 1994).

Para Batista et al. (1996), a organização é um processo que se subdivide em vários subprocessos, os quais se subdividem em atividades e estas em tarefas. Os diversos setores organizacionais executam as atividades e tarefas desses subprocessos.

Há uma ligação entre os processos e os subprocessos. Um processo é cliente do processo anterior e fornecedor do processo posterior. Por exemplo, o macroprocesso Sistema Educacional é integrado, entre outros, pelos processos: Ensino Médio e Ensino Fundamental. Em cada um desses processos existem subprocessos, tais como: administração de recursos financeiros, administração de recursos humanos, ensino típico, etc. Ainda, o processo Ensino

Fundamental, por exemplo, é cliente do processo Educação Infantil, que por sua vez, pode ser cliente do processo Transporte Rodoviário.

Assim, os processos organizacionais são compostos de atividades e tarefas interligadas logicamente, que fazem uso dos recursos da organização para gerar resultados definidos, em apoio aos objetivos fixados (agregam valor).

Batista et al. (1996) apresentam, a título de exemplo na área de saúde, subprocessos de alguns setores de um hospital público:

Subprocessos	Setor
Assistência ao recém-nascido de parto normal	Neonatologia
Assistência ao paciente grave	Neurocirurgia
Assistência ao paciente sem diagnóstico	Clínica Médica
Atendimento ao paciente cirúrgico	Cirurgia Plástica
Aquisição de gêneros alimentícios	Centro de Nutrição
Coletas de material para exames	Laboratório
Recebimento de material	Centro de Material e Patrimônio

Figura 9. Subprocessos de setores de um hospital público (Fonte: BATISTA et al., 1996, p.12).

Para Afonso (1999), a ótica do processo pode proporcionar uma forma poderosa de analisar uma instituição pública, pois essa é a maneira pela qual o cliente/cidadão a vê. Uma pessoa interage com o Estado por meio de seus processos e serviços. No caso do governo, os processos são tratados no âmbito da classificação funcional-programática em funções, programas, subprogramas, atividades e tarefas.

A Análise de Valor⁶ do Processo, a qual se constitui em uma ferramenta de análise de processos, tem como objetivo principal a melhoria de desempenho da organização. Segundo Harrington (1993), o objetivo seria otimizar as atividades com valor agregado e minimizar ou eliminar aquelas sem valor agregado. Valor, no dizer do autor, é definido do ponto de vista do cliente final ou do processo empresarial.

Afonso (1999), baseando-se nos ensinamentos de Ostrenga et al. (1997), considera que as informações provenientes da definição de atividades e da análise do processo são particularmente úteis para a descoberta de muitos problemas no serviço público,

⁶ Análise de Valor: ferramenta de redução de custos e melhoria de processos que utiliza informações coletadas sobre os processos dos negócios e examina vários atributos dos processos (exemplo, capacidade, diversidade e complexidade) para identificar 'candidatos' aos espaços de melhora (PLAYER; LACERDA, 2000).

principalmente aqueles ligados a atividades-meio. Os mais comuns seriam: a lacuna, o desperdício, a ineficiência e a instabilidade.

A identificação das lacunas na satisfação das necessidades dos clientes leva a organização a concentrar sua atenção nas exigências realmente importantes para o pleno atendimento ao público. Consegue-se identificar as lacunas ao se comparar o resultado de um processo com as exigências do cidadão. O fato de uma pessoa precisar ficar horas, ou até dias, em uma fila para garantir a vaga de seus filhos em uma escola pública próxima de sua residência caracteriza uma lacuna que precisa ser corrigida, visando à melhoria do serviço.

A administração pode identificar problemas de desperdício em atividades/tarefas que não agregam valor ao processo, incluindo-se, neste caso, aquelas consideradas redundantes. Bornia (2002) conceitua desperdício como o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Este, no entender do autor, compreende as atividades que realmente aumentam o valor do produto, dentro da ótica do consumidor.

A tradução da teoria para a prática do conceito de valor agregado, segundo Ostrenga (1997), força ao desenvolvimento de uma definição operacional para as categorias de valor agregado. Ele define as três categorias da seguinte forma:

- a) uma atividade é Valor Real Agregado – VRA, se ela, vista pelo cliente final, é necessária para prover o resultado por ele esperado. Por exemplo, a atividade Ministar Aula é VRA para o consumidor, no caso o aluno, os pais e a sociedade como um todo;
- b) uma atividade Valor Empresarial Agregado – VEA é aquela que não agrega valor do ponto de vista do cliente, mas é exigida pelo negócio. Por exemplo, a elaboração de demonstrações contábeis e financeiras não é de interesse imediato dos consumidores dos serviços prestados pelo Poder Público, mas satisfaz a uma obrigação legal. Visam dar suporte técnico aos chamados Controles Externo⁷ e Interno⁸, previstos nos artigos 31, 70 e 74 da CF/88;
- c) atividade Não-Valor Agregado - NVA é aquela que não é exigida nem pelo cliente nem pelo negócio. O consumidor não pediu por ela mas mesmo assim ela é executada, devido à ineficiência, desinformação ou apego à complexidade por parte do produtor. Como exemplos, pode-se citar o manuseio de materiais, o retrabalho, etc.

⁷ Controle Externo: controle efetuado pelo Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas, sobre o Poder Executivo. Também se pode assim considerar o exercido, diretamente, pela opinião pública sobre ambos os Poderes (SANCHES, 1997).

⁸ Controle Interno: conjunto de recursos, métodos e processos adotados pelas próprias gerências do setor público com vistas a assegurar que: a) os recursos públicos sejam utilizados de modo consistente com as leis, políticas públicas e normas regulamentares; b) tais recursos sejam protegidos do desperdício, desvio ou malversação; e c) os dados relevantes da execução da receita e da despesa pública sejam registrados e tornados públicos através de relatórios inteligíveis (SANCHES, 1997).

Para se identificar ineficiências, conforme Ostrenga et al. (1997), deve-se examinar a seqüência do fluxo de trabalho. Mesmo que todas as atividades sejam de valor agregado, sua seqüência pode tornar ineficiente o processo global. Outra forma de detectar ineficiência consiste em identificar as atividades cujos custos são desproporcionalmente altos em relação ao seu valor.

E finalmente, uma alta variação nos insumos, resultados, tempos e/ou qualidade pode indicar a presença de instabilidade. Para Ostrenga et al. (1997), um processo instável, além de ser mais custoso, exige mais recursos gerenciais do que o normal para monitorar, acelerar e coordenar as atividades. Pode-se identificar problemas de instabilidade examinando os fluxogramas e questionando a constância dos insumos, resultados e tempos. A presença de gargalos também pode indicar instabilidade, assim como a existência, no fluxograma, de pontos nos quais o fluxo do trabalho para um bom resultado difere daquele para um mau resultado.

Para Afonso (1999, p. 534), há duas razões principais para se executar uma análise de processos:

- a) uma análise de processos do negócio pode ser usada com um fim em si mesma, para guiar programas de redução de custos e de tempos de prestação de serviços, de melhoria da qualidade do processo ou outros esforços para melhoria do desempenho da organização;
- b) pode ser usada, também, como etapa preliminar para complementar outras técnicas como o custeio baseado em atividades, aperfeiçoamento de indicadores de desempenho e no apoio às decisões.

Assim, através do mapeamento e da análise dos processos organizacionais, relacionando e analisando as atividades e tarefas realizadas, pode-se identificar os seus pontos fortes e fracos, a redundância de tarefas e outras formas de desperdício e, também, conseguir determinar formas adequadas para medir custos, analisá-los e administrá-los.

2.7 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A consciência da necessidade da gestão dos custos e da condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência tende a se consolidar entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. No Brasil, a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, torna obrigatória a adoção de procedimentos que atendam a tais

princípios, dispondo sobre a necessidade de fixação de normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos públicos. Sinaliza, portanto, para uma mudança de concepção na administração pública, de burocrática para gerencial.

Bresser Pereira (1998, p. 242) apresenta os contornos de uma administração pública gerencial da seguinte forma:

a) descentralização do ponto de vista político, transferindo-se recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais; b) descentralização administrativa, através da delegação de autoridade aos administradores públicos, transformados em gerentes cada vez mais autônomos; c) organizações com poucos níveis hierárquicos, ao invés de piramidais; d) pressuposto da confiança limitada e não da desconfiança total; e) controle *a posteriori*, ao invés do controle rígido, passo a passo, dos processos administrativos; e f) administração voltada para o atendimento do cidadão, ao invés de auto-referida.

Seguindo esta tendência, no Brasil, o controle dos gastos públicos por meio informatizado nas três esferas de governo experimentou um expressivo avanço, principalmente a partir da última década. Como exemplo, pode-se citar o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o qual foi implantado com intuito de controlar a despesa a nível federal. Entretanto, este sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, e sim controlar a execução da despesa, motivo pelo qual não apresenta os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo.

Alonso (1999) ensina que, no âmbito do setor público, há que se dar importância à diferença conceitual entre despesa pública e custo. Enquanto a despesa pública pressupõe o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo⁹, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo).

Segundo o autor, então, contabilização da despesa pública como custo requer a apropriação desta a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade). Assim, as despesas mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar (despesa com pessoal, com material de consumo, com

⁹ Alonso (1999) expõe de forma didática as diferenças entre a contabilização dos gastos na esfera pública (LF 4320/64) e nas empresas em geral (LF 6404/ 86) da seguinte forma: gastos do governo são sacrifícios financeiros que o governo faz com vistas ao financiamento de suas atividades ou de suas decisões, já, despesa do governo é o gasto do governo, que tem como contrapartida redução no saldo da conta caixa ou bancos. No setor público, todos os gastos são contabilizados como despesas (orçamentárias ou extra-orçamentárias), já, na contabilidade privada, o gênero gastos contempla as espécies despesa e custos.

equipamento e material permanente, despesas financeiras, etc.), enquanto os custos evidenciam como ele financia seus resultados (custo de uma aula, de uma consulta médica, de uma operação de fiscalização, etc.).

Como os sistemas de informação existentes na maioria das entidades públicas, incluindo o SIAFI, não foram concebidos para demonstrar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos; quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo; qual a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais, há que se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção dos serviços públicos. E gestão de custos na administração pública há que estar direcionada na busca da minimização dos custos e manutenção da qualidade dos serviços.

Segundo Nassuno et al. (2001), na administração pública contemporânea, existe um amplo espaço para o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos, visando capacitar o gestor a perceber:

- em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações;
- qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais;
- onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos.

Com um sistema que consiga alocar de forma adequada os custos, é possível identificar pontos fracos na prestação de serviços públicos e, também, insumos que não contribuem para o atendimento dos resultados esperados. E este pode ser o custeio baseado em atividades – ABC.

2.8 COMENTÁRIOS FINAIS

Diz-se que serviços governamentais normalmente são complexos. Para McCrindell (2002), custeá-los apropriadamente é um desafio dos governos, pelos seguintes aspectos: a extraordinária diversidade de serviços oferecidos nos três níveis de governo; os múltiplos participantes e interesses envolvidos; o meio-ambiente em constante mudança e a dificuldade em alocar com justiça certos custos que não têm uma ligação causal com os serviços prestados.

Em um contexto de profundas mudanças estruturais no setor público, embasada nos princípios da dita administração pública gerencial, a mensuração dos custos é encarada tão-somente como uma parte de um programa bem mais amplo de apoio ao gestor na tomada de decisão. Outros procedimentos exigíveis seriam a busca da melhoria dos processos e a avaliação dos resultados obtidos.

A análise de processos da organização, para Santos e Bornia (1998), constitui-se no pré-requisito fundamental para a implantação de um sistema de custeio baseado em atividades – ABC. Este, na sua visão horizontal, procura custear processos, que são interdepartamentais, extrapolando os limites da estrutura organizacional e funcional. Neste sentido, o ABC pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos dos custos. Assim, quanto mais processos interdepartamentais houver na organização, tanto maiores serão os benefícios que o ABC propiciará.

O ABC tem sido indicado por autores como Fabian (1998), Kashiwakura (1997), Afonso (1999; 2000), Alonso (1999) e Cruz (1997) como adequado para ser implantado no âmbito do setor público. Kashiwakura (1997), por exemplo, entende que o ABC é adequado à administração pública pelos seguintes motivos: (1) a atividade pública é predominantemente prestadora de serviço; (2) o custo de mão-de-obra normalmente é o valor mais alto; (3) a classificação orçamentária funcional-programática mostra os objetivos do Governo, os quais podem ser decompostos em nível de produtos intermediários, que representam as atividades governamentais.

Já para Alonso (1999), o ABC é adequado ao setor público pelos seguintes aspectos:

- foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens e serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros;
- os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição dos custos totais do serviço público;
- os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos;
- o ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos.

Segundo Afonso (1999), pela análise de processos identificam-se os fatores que causam os custos (*cost drivers*), ou seja, aqueles itens que têm uma relação direta com os custos, que os geram dentro de cada processo de trabalho. Assim, após identificar os geradores de custos, procede-se à sua utilização na alocação baseada em atividades, a qual é o fundamento principal do ABC.

Conclui-se, portanto, que a implantação do ABC em entidades públicas é recomendada por vários estudiosos da Administração Pública, os quais ressaltam a existência de benefícios adicionais ao administrador, além da análise gerencial de custos, que são a possibilidade de análise e melhoria dos processos organizacionais.

O próximo capítulo discorre acerca do ABC, enfocando aspectos que envolvem a sua base teórica e sua aplicabilidade na gestão pública.

3 O ABC NO CONTEXTO DA GESTÃO PÚBLICA

Neste capítulo, apresenta-se o Custeio Baseado em Atividades, que vem demonstrando ser uma ferramenta capaz de preencher a lacuna deixada pelos sistemas de custeio tradicionais de prover informações úteis ao processo decisório. Na sequência, discute-se a viabilidade de utilização do ABC/ABM no serviço público municipal, evidenciando-se os benefícios esperados e suas limitações.

3.1 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES-ABC

3.1.1 Noções iniciais

O custeio por atividade (*Activity-Based Costing* – ABC) teve sua origem, segundo Catelli e Guerreiro (1995), em trabalhos desenvolvidos pela General Electric, no início da década de 60, nos Estados Unidos. Posteriormente, nos anos 70, o ABC foi divulgado pelos professores Robin Cooper e Robert Kaplan, da Harvard Business School, visando aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas fixas (overhead). Entretanto, para Nakagawa (1994), o ABC já era conhecido e usado por contadores no século XIX e início do século XX.

No Brasil, segundo Bornia (2002), as primeiras publicações que tratam do ABC são o livro “Gestão Estratégica de Custos” do prof. Masayuki Nakagawa, publicado em 1991, e o artigo “Considerações sobre o custeio por atividades”, publicado pelo próprio autor da citação no mesmo ano, no Segundo Congresso Internacional de Custos, realizado no Paraguai.

A idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da organização e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos a estas atividades. Neste sentido encontram-se direcionados os ensinamentos dos professores Cooper e Kaplan, in CRC/SP (1995, p. 16), ao afirmarem que o ABC:

[...] é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.

No ABC são as atividades que consomem recursos, enquanto produtos, ou departamentos consomem atividades, ao contrário do sistema tradicional, que considera o consumo de recursos diretamente ligado aos produtos.

Para Bornia (1995), o objetivo inicial do ABC, quando de seu desenvolvimento, era tornar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado, superando um problema crônico dos sistemas tradicionais, que é a inadequação causada pela atribuição dos custos e despesas indiretos fixos aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta – MOD, horas-máquina ou custo da MOD).

Na verdade, o rateio efetivado dessa forma, resulta que produtos e/ou processos de baixo volume de produção acabam recebendo a mesma carga de custos de seus similares produzidos em elevado volume. Além disso, a complexidade crescente dos sistemas de produção, os quais apresentam uma variedade cada vez maior de produtos, tem acarretado a participação decrescente dos custos de MOD nos custos de transformação. Nesta situação, a utilização de horas de MOD, ou custo de MOD, como base de rateio, distorce sistematicamente os custos dos produtos.

Buscando superar estas deficiências dos sistemas tradicionais, criou-se o ABC como um sistema de custos de dois estágios, quais sejam:

Primeiro Estágio: os custos dos recursos (elementos de custos) são transferidos para as atividades. Para essa alocação são utilizados direcionadores de custos, denominados, nesta etapa, de direcionadores de recursos.

Segundo Estágio: os custos das atividades são transferidos para os objetos de custos (produtos, serviços, clientes, linhas, etc), com base no consumo dessas atividades pelos objetos. Os direcionadores de custos utilizados para fazer essas apropriações são denominados direcionadores de atividades.

Na Figura 10 apresenta-se uma visão global e esquemática do ABC.

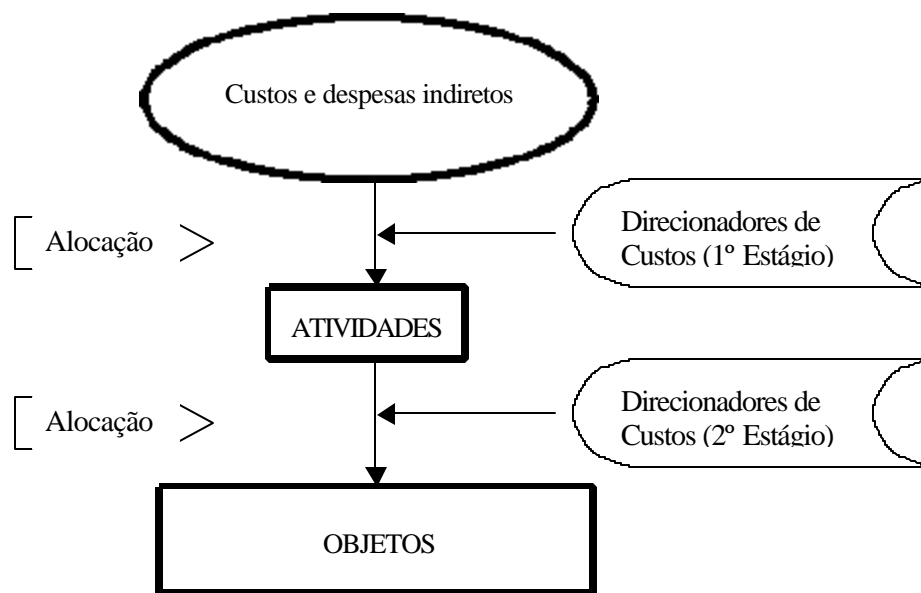


Figura 10. Critério ABC: uma visão global (Fonte: Baseado em LEONE, 1997).

3.1.2 Conceitos da terminologia ABC

Da análise da Figura 10, cabe referir alguns conceitos da terminologia ABC:

a) Direcionador de custo: Nakagawa (1994) conceitua direcionador de custo, ou *cost driver*, como o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos.

Segundo Bornia (2002), com a utilização dos direcionadores de custos, o ABC objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade para, desta forma, alocá-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades.

b) Recursos: são os fatores de produção (mão-de-obra, tecnologia, etc.) empregados para realizar uma atividade (Brimson, 1996).

c) Direcionador de recursos ou de primeiro estágio: medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades.

Para Martins (2000), seria o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Ele identifica a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

A seguir são apresentados exemplos de direcionadores de recursos:

Categoria de custo	Direcionadores de recursos
• De ocupação (impostos prediais, aluguéis, seguros contra fogo)	• Área (metro quadrado)
• Depreciação	• Depreciação por localização
• Pessoal	• Horas trabalhadas
• Manutenção preventiva	• Registros nos cartões de tempo

Figura 11. Direcionadores de recursos de acordo com categorias de custos (Fonte: Baseado em PAMPLONA, 1997).

d) Atividades: processos que combinam, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos, projetos, serviços, etc. (NAKAGAWA, 1994).

As atividades podem ser classificadas como atividades-fins (primárias) ou de suporte (secundárias). As primeiras são aquelas que contribuem diretamente para a missão da unidade organizacional e são utilizadas fora da organização para o custeio dos objetos de custos. Já as últimas são as que servem de apoio às atividades primárias. Elas incluem gerência, treinamento, administração e outras.

Segundo Mauad (2001), uma atividade normalmente é apresentada na forma de um verbo. Exemplos: comprar materiais, desenvolver fornecedores, receber mercadorias, montar produto, despachar produtos, etc.

A atribuição de custos às atividades, para Martins (2000), deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade:

- alocação direta: quando existe uma identificação clara e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, viagens, material de consumo, etc.;
- rastreamento: alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre ocorrência da atividade e a geração do custo. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio;
- rateio: realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta e nem o rastreamento.

e) Direcionadores de atividades ou de segundo estágio: é o mecanismo utilizado para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de um produto (NAKAGAWA, 1994). Já para Martins (2000), eles identificam a maneira como os produtos consomem atividades e servem para custear os objetos de custos, ou seja, indicam a relação entre atividade e os objetos de custos.

A quantidade, ou percentual, de cada direcionador de atividade é denominada fator de consumo de atividade. Por exemplo, se o número de pedidos de compras é o direcionador de atividade adotado, então a quantidade de pedidos é o fator de consumo da atividade.

Atividades	Direcionadores de atividades
• Comprar materiais	• Número de pedidos
• Emitir faturas	• Número de faturas
• Movimentar materiais	• Número de requisições
• Efetuar pagamentos	• Número de faturas ou cheques emitidos

Figura 12. Direcionadores de atividades (Fonte: Baseado em MARTINS, 2000).

f) Objeto de custo: é a razão pela qual as atividades são realizadas.

Para Pamplona (1997), eles podem ser: produtos, lotes de produtos, linhas de produtos, peças, clientes e outros, de acordo com o interesse da administração.

Apresenta-se a seguir, a evolução do ABC, desde o seu desenvolvimento.

3.2 EVOLUÇÃO DO ABC

Mecimore e Bell (1995), afirmam que o custeio baseado em atividades se desenvolveu por meio de três gerações e que poderá vir a surgir uma quarta geração. Na primeira geração, o foco principal era os custos dos produtos e a eliminação de direcionadores de custos que não agregavam valor nas melhorias, tampouco nas atividades. Através do gerenciamento dos direcionadores de custos visava-se um melhor uso dos recursos e não dos processos.

Na segunda geração foi constatado que as unidades de negócios a serem desenvolvidas já necessitariam de informações sobre os processos que eram identificados com as atividades, bem como, o custo dos produtos. O foco é a melhoria contínua e avaliação da performance, restando ao custo do produto o papel de subproduto do sistema.

A terceira geração enfatiza as unidades de negócios e suas relações com outras unidades internas e externas à empresa. A preocupação maior está em analisar se determinada atividade agrega ou não valor à unidade de negócio e se aumenta a vantagem competitiva da empresa através da análise de valor.

A quarta geração, prenunciada por Mecimore e Bell (1995), poderá vir a ser uma geração adaptada, onde englobaria as três gerações anteriores, que são consideradas abordagens micro. Neste caso, a partir das necessidades de empresas globais, um sistema ABC proveria informações para a empresa como um todo. O sistema faria uma abordagem macro, ao invés da microabordagem dos sistemas anteriores.

A Figura 13 mostra, de forma resumida, o processo das três gerações do sistema ABC abordadas pelos autores.

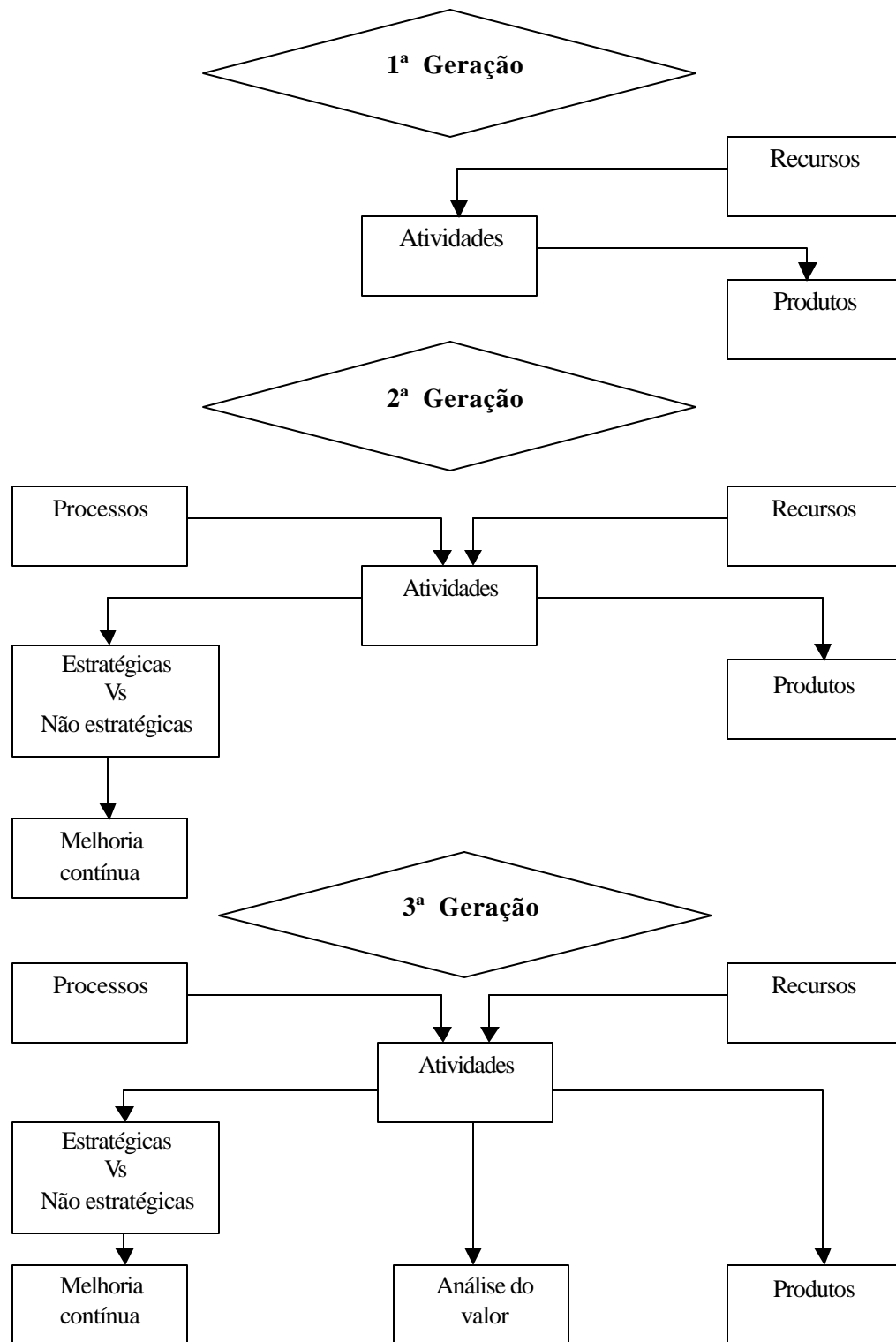


Figura 13. Gerações do sistema ABC (Fonte: MECIMORE; BELL, 1995).

3.3 DO ABC PARA O ABM

O ABM (*Activity-Based Management*) é uma extensão natural do ABC, visto que o objetivo das organizações, quando buscam conhecer os seus custos, é utilizar as informações geradas como suporte para a tomada de decisões.

Para Kaplan e Cooper (2000), o gerenciamento baseado na atividade, ou ABM, refere-se a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações sobre custeio baseado na atividade.

De acordo com Player e Lacerda (2000), o ABC é uma metodologia que mede o custo e o desempenho das atividades, recursos e objetos de custos. Ele responde a seguinte pergunta: “Quanto custam as coisas?” O ABM, por sua vez, seria uma disciplina que se concentraria na gestão de atividades, como o caminho para a melhoria do valor recebido pelo cliente e dos lucros alcançados com o fornecimento desse valor. Ele emprega uma visão de processo e se preocupa com os fatores que fazem com que os custos existam.

A Figura 14 sintetiza como o ABM utiliza as informações do ABC e, conforme interpreta Pamplona (1997), é dividida em duas partes, onde cada uma mostra como interage em relação ao ABM.

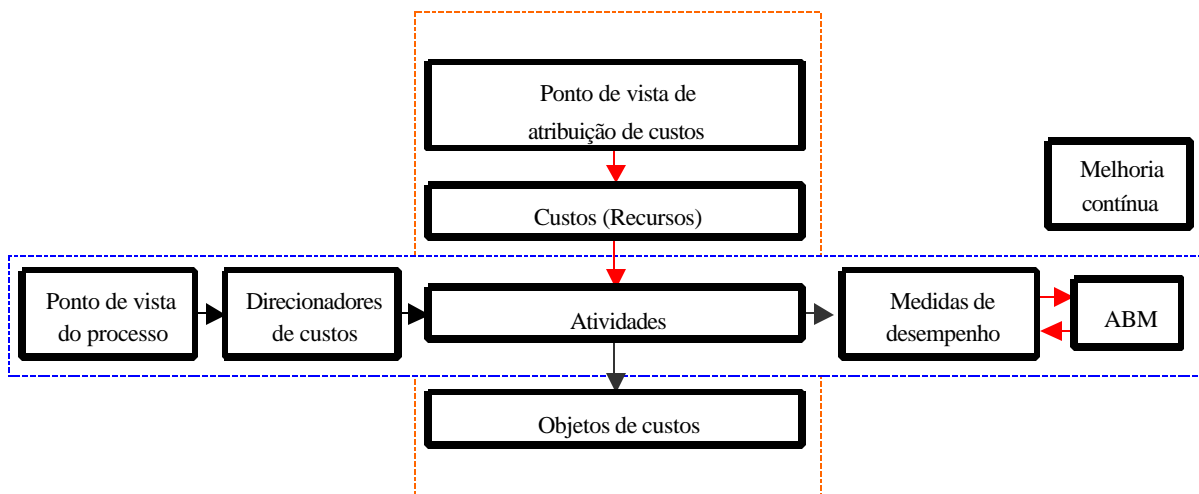


Figura 14. Como o ABM utiliza as informações do ABC (Fonte: PAMPLONA, 1997).

Assim, a primeira parte, a do ponto de vista da atribuição de custos, seria usada para tomada de decisões, como: fonte de informações sobre produtos, projeto de produtos, fixação de prioridades para esforços de melhoria, etc. Já a segunda, que trata do ponto de vista do processo, reflete a necessidade de uma nova categoria de informações sobre a performance das atividades. Informações que são obtidas através dos direcionadores de custos e das

medidas de performance e ajudam a identificar oportunidades de melhoria e a forma de obtê-las. Os direcionadores informam como uma atividade é executada e quanto esforço é despendido para realizar o trabalho. As medidas de performance descrevem o trabalho realizado e os resultados obtidos em uma atividade, ou seja, informam o quão bem uma atividade é executada (PAMPLONA, 1997).

Para Kaplan e Cooper (2000, p.153):

[...] com o ABM, a organização concretiza seus objetivos exigindo menos de seus recursos organizacionais; ou seja, a organização pode obter os mesmos resultados (por exemplo receita) com um custo total menor (menor dispêndio de recursos organizacionais). O ABM concretiza seus objetivos por meio de duas aplicações complementares, que denominamos ABM operacional e ABM estratégico.

A Figura 15 apresenta, de forma sintética, as duas aplicações do ABM.

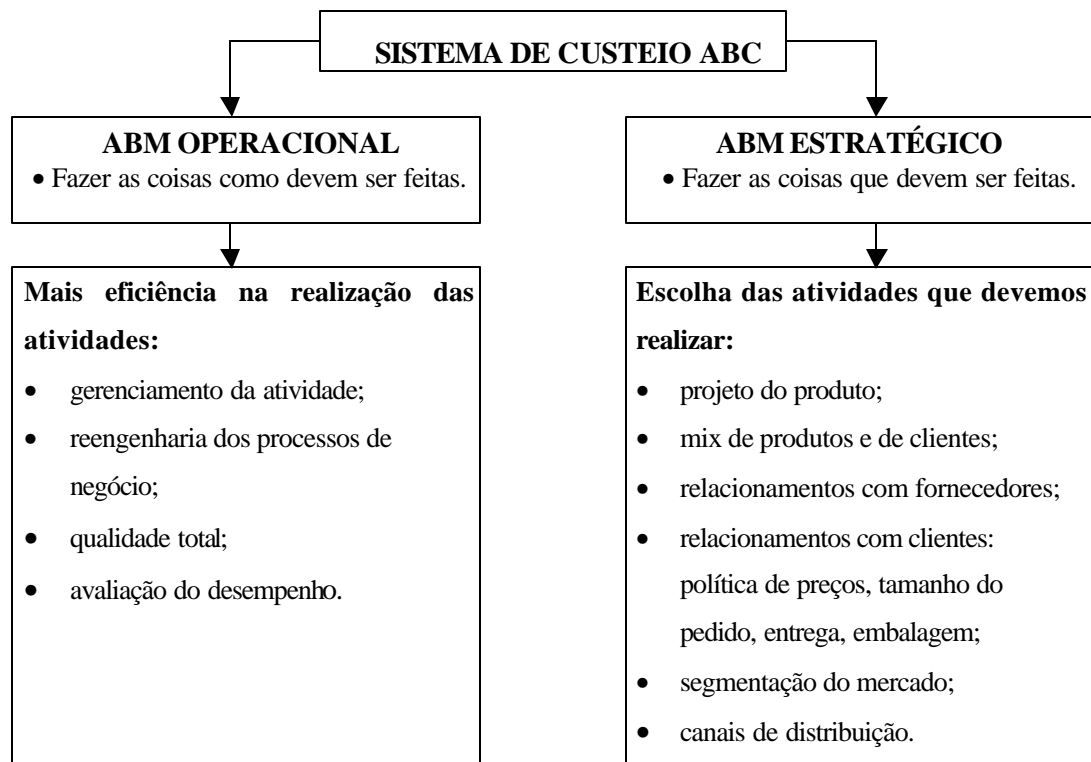


Figura 15. Utilização do ABM para aprimoramentos operacionais e decisões estratégicas (Fonte: KAPLAN; COOPER, 2000, p. 15).

O ABM une o ABC a várias outras técnicas, como reengenharia de processos, medição de desempenho e *Benchmarking*. Ching (1997) demonstra esta relação do ABC com outras técnicas de gestão, ao apresentar os usos do ABM da forma exposta na Figura 16.

Constata-se, à guisa de conclusão, que o ABM é uma ferramenta de melhoria de processos, que utiliza as informações do ABC para, de acordo com as metas estratégicas da

empresa, auferir o aperfeiçoamento organizacional. O pressuposto do uso do ABM é a implantação de um projeto ABC.

• Custeio do produto	<ul style="list-style-type: none"> • análise de rentabilidade do cliente; • precificação.
• Custeio do cliente	<ul style="list-style-type: none"> • análise de rentabilidade do cliente; • estabelecimento de níveis de serviço ao cliente.
• Gastos de capital	<ul style="list-style-type: none"> • decisão de fazer ou comprar; • justificativa de investimento.
• Gerenciamento de processos	<ul style="list-style-type: none"> • análise do valor do processo; • melhoria do tempo de ciclo operacional; • redução de desperdícios e duplicidades.
• Redução de custos	<ul style="list-style-type: none"> • minimização ou eliminação de atividades que não agregam valor; • foco nos fatores geradores de custos.
<ul style="list-style-type: none"> • Medida de desempenho gerencial • Orçamento 	<ul style="list-style-type: none"> • balanceamento e racionalização da: <ul style="list-style-type: none"> - eficiência - produtividade - eficácia • planejamento de recursos necessários com base em atividades; • previsão orçamentária.

Figura 16. Usos do ABM (Fonte: CHING, 1997, p. 61).

3.4 O ABC NA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

Anderson (1997) esclarece que os serviços já são a força predominante da economia. A indústria de serviços tornou-se o principal empregador da população mundial. Nos Estados Unidos as indústrias de serviços são responsáveis por 60% do PNB e 75% dos empregos, sendo que a maior classificação de trabalho individual é o governo: nos níveis federal, estadual, distrital e local.

Segundo Kaplan e Cooper (2000), embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente as empresas de serviços estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem. Pesquisa realizada na Inglaterra em 1994, citada por Riccio et al. (1998), sobre o uso do ABC, mostra que 19,5% das empresas consultadas já utilizavam o sistema e 27,1% estavam considerando a sua utilização; e que a extensão da adoção do ABC no setor não-manufatureiro não foi significativamente diferente da encontrada no setor manufatureiro.

Para entender a possível aplicabilidade do ABC na organização de serviços, inicialmente há que se definir exatamente o que são serviços.

Conforme Kotler (1996), serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte possa oferecer à outra que seja essencialmente intangível e que não resulte em propriedade de alguma coisa. Sua produção pode ou não estar ligada a um produto físico. Já para Gonçalves (1994), o setor de serviços inclui todas as atividades econômicas cujo resultado não é um produto físico, que geralmente é consumido na época da produção e que apresenta valor adicionado em formas que são essencialmente intangíveis para o consumidor.

Em tais conceitos, pode-se inferir as seguintes características das operações de serviços:

- a) intangibilidade: produtos são concretos, serviços são abstratos. Para Gianese e Corrêa (1994), os serviços são experiências que o cliente vivencia enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas. O consumidor quando escolhe um produto é capaz de vê-lo, senti-lo e testar seu desempenho antes da compra. Para um serviço, ele precisa basear-se na reputação da empresa e/ou em referências de terceiros;
- b) necessidade da presença do cliente: é o cliente que inicia o serviço através de sua solicitação, expondo o que quer, para quando quer e como quer. Para Riccio et al. (1998), as organizações de serviços têm “produção” de demanda puxada, ou seja, para atender ao que o cliente necessita;
- c) produção e consumo simultâneos de serviços: os serviços são criados e consumidos simultaneamente e, portanto, não podem ser estocados.

Elfring (1988) propõe uma classificação para os serviços da seguinte forma:

- serviços produtivos: atividades intermediárias realizadas pelas empresas durante o processo produtivo, como informática, engenharia, auditoria, publicidade, etc.;
- serviços distributivos: atividades realizadas pelas empresas após o término do processo produtivo, como transporte, comércio, armazenagem, comunicação, etc.;
- serviços sociais: atividades realizadas para a sociedade, entre as quais a administração pública, defesa e segurança nacional, saúde e educação, etc.;
- serviços pessoais: atividades realizadas para atender à demanda individual, como hotelaria, bares e restaurantes, lazer, reparação, limpeza, vigilância, etc.

A partir da classificação proposta pelo autor, vê-se que o setor de serviços comporta uma ampla gama de atividades, que são significativamente díspares, ou heterogêneas.

Para Kaplan e Cooper (2000), de modo geral, as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado na atividade, mais ainda que as empresas de produção. Principalmente pelo fato de que a maior parte de seus custos são indiretos e aparentemente fixos.

Famá e Habid (1999), esclarecem que o sistema de custeio ABC, para custos não-fabris, permite melhorar o entendimento para gerenciar as linhas de serviços, melhorar processos de organização, analisar possibilidade de otimização de custos nas atividades de valor elevado, enfocar melhoria contínua dos custos de processos e utilizar as abordagens de custos por atividade e por processo para efeito de *Benchmarking* com outras empresas similares.

Já Martins (2000), reconhece que pelo fato de as atividades e objetos de custeio serem encontrados em todos os tipos de organização, o ABC é aplicável tanto a organizações manufatureiras quanto a de serviços, inclusive naquelas sem fins lucrativos. E é justamente em relação a estas últimas que se pretende estudar a viabilidade de uso do ABC como ferramenta de gestão, em especial no âmbito da administração pública direta municipal.

3.5 O ABC NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Segundo Kaplan e Cooper (2000), a experiência recente de utilização do ABC/ABM pela administração da cidade de Indianópolis, nos Estados Unidos, evidencia que estes não se tratam apenas de ferramentas dirigidas ao setor privado da economia. Os resultados obtidos foram significativos, conforme se depreende da análise do trecho a seguir:

No final de 1995, depois de quase quatro anos usando o ABM estratégico e operacional para tornar os serviços municipais mais competitivos, a cidade de Indianópolis tornara-se muito mais eficaz em termos de custos. O número total de funcionários municipais caíra de 4675 para 3650, uma queda decorrente principalmente de uma redução de 40 por cento nos funcionários não-associados à segurança pública, de 2425 para 1484 (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 270).

Verifica-se pois, que a filosofia básica de gestão posta em prática na cidade de Indianópolis, conforme os citados autores, e em outras cidades americanas, como mostram Osborne e Gaebler (1994), é de que o setor público só deve realizar diretamente aqueles serviços em que demonstre eficiência superior à iniciativa privada. No caso de Indianópolis,

demonstrada comparando-se custos públicos, calculados com base no ABC, e preços privados, através de processos de concorrências.

Filosofias de gestão à parte, haja vista que podem ser ditadas por diversas variáveis que fogem do escopo deste trabalho, tais como: momento histórico, tendências ideológicas dominantes, conjuntura econômica, etc, comentam-se a seguir os principais benefícios esperados com a implantação de um sistema de custeio baseado em atividades em nível de administração pública municipal.

3.5.1 Benefícios

A escolha do ABC como método de custeio a ser implantado no âmbito do serviço público municipal está vinculada a possibilidade de incorporação de certos benefícios em nível de gestão operacional, orçamentária e financeira, tais como:

a) calcular com precisão os custos dos serviços prestados à sociedade: conforme descreve Bornia (1995), o ABC foi concebido com a intenção de tornar o cálculo dos custos mais acurado em relação aos métodos tradicionais de custeio.

No caso do serviço público, em qualquer esfera da Federação, a acurácia¹⁰ do cálculo dos custos dos serviços prestados propicia ao gestor uma base sólida para obtenção de resultados satisfatórios na avaliação de desempenho das atividades governamentais, bem como na implementação de estratégias cooperativas. Neste caso, não faz sentido estabelecer parcerias com entidades não-governamentais, normalmente formalizados através de Termos de Acordo ou de Convênios, em que o custo das atividades a serem desenvolvidas apresenta-se superior ao obtido pela própria administração pública. Ou seja, a concepção atual de parceria entre entidades governamentais e não-governamentais pressupõe uma adequada gestão de custos.

Raciocínio semelhante é válido no caso da contratação de serviços prestados por empresas privadas (terceirização). Neste caso, entretanto, conforme ensina Fabian (1998), a análise de custos subsidiará a tomada de decisão entre “fazer vs. comprar”.

Além disso, há que se considerar que, conforme ensinam os técnicos do IFAC – *International Federation of Accountants* (2000), os custos são importantes elementos no processo de tomada de decisão para o estabelecimento de preços e taxas a serem cobrados dos usuários de determinados serviços públicos. Exemplificando, eles citam projeto elaborado

¹⁰ Acurácia: qualidade de uma informação quantitativa de custos que resulta em maior eficácia ao processo decisório (NAKAGAWA, 1994).

pela Secretaria do Tesouro do Canadá, que visa a recuperação de custos de bens e serviços públicos, materializado no artigo *Cost Recovery and Charging Policy*.

b) apoiar os esforços de redução de custos e de adaptação dos gastos setoriais aos níveis exigidos pela legislação: dada a necessidade permanente de se reduzir ou evitar os déficits financeiros, cortar custos constitui-se em uma preocupação constante para a administração municipal, que, ao mesmo tempo, deve se preocupar com a manutenção ou até a melhoria da qualidade do serviço prestado à comunidade.

Para Nunes e Nunes (1998), a prática corrente no setor público brasileiro é a realização de cortes lineares nos gastos, seja no Projeto de Lei do Orçamento, seja no seu contingenciamento¹¹, o que tende a prejudicar projetos de algumas áreas, ou a ser insuficiente para conter desperdícios em outras, além de ter o efeito perverso de premiar aqueles que não promoveram o ajuste fiscal requerido na sua área de atuação.

Cabe referir, que a administração pública municipal, no Brasil, tem que cumprir diversos limites legais para gastos, estabelecidos em termos de “pisos” e “tetos”, que se por um lado visam à responsabilidade na gestão fiscal e a garantia de uma prestação de serviços adequada em setores fundamentais, de outro limitam sua possibilidade de ação.

Alguns limites estabelecidos para gastos no âmbito da administração pública municipal são os seguintes:

- aplicação de, no mínimo, 25% da receita de impostos, compreendida a de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE, nos termos da Emenda nº 14 à Constituição Federal (BRASIL, 1996);
- aplicação mínima de 60% dos recursos destinados à MDE no ensino fundamental, nos termos do artigo 60 do ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (BRASIL, 2000);
- aplicação de, no mínimo, 60% da receita proveniente do FUNDEF no pagamento de professores em efetivo exercício do magistério do ensino fundamental público, conforme Lei Federal nº 9.424 (BRASIL, 1996-B);

¹¹ Contingenciamento: procedimento adotado pela Administração, com base em seu poder de regulamentar, com vistas a assegurar o equilíbrio orçamentário (assegurar o equilíbrio entre a execução das despesas e a disponibilidade efetiva de recursos). Trata-se de limitar a realização da despesa orçamentária a valores inferiores aos constantes dos créditos autorizados pela Lei Orçamentária e/ou por Créditos Adicionais, de modo a evitar que os gastos excedam aos montantes efetivamente arrecadados em cada período (SANCHES, 1997).

- aplicação de, no mínimo, 15% do produto da arrecadação de impostos e transferências nas ações e serviços públicos de saúde. Limite a ser atingido gradualmente até 2004, nos termos da Emenda nº 29 à Constituição Federal (BRASIL, 2000);
- despesa total com pessoal não pode exceder o percentual de 60% da receita corrente líquida¹². Especificamente, 54% para o Executivo e 6% para o Legislativo, nos termos da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000-A).

Neste contexto, o sistema ABC/ABM pode se constituir em uma importante ferramenta para a gestão pública municipal, pois pode detectar os programas e/ou atividades que devem ser de forma prioritária passíveis de enxugamento, quando os limites legais de gastos estiverem extrapolados, ou ainda, apontar aqueles que devem ser incrementados, por demonstrarem uma relação custo-benefício mais expressiva, caso os limites mínimos não estejam sendo cumpridos.

O corte linear, ou o incremento indiscriminado, de gastos na administração pública, são práticas gerenciais retrógradas que atentam contra o princípio constitucional da economicidade da ação pública, e que podem ser evitadas a partir da gestão de custos baseada nas atividades.

c) dar suporte para o aperfeiçoamento dos processos da organização: diversos autores como Kaplan e Cooper (2000), Brimson (1996), Ching (1997) e Cogan (2000), ressaltam a possibilidade de uso da análise de atividades como ferramenta para a melhoria de processos das organizações.

A adoção do ABC/ABM no âmbito da administração pública municipal, como de resto em qualquer tipo de organização, conforme referido no capítulo anterior, pressupõe o mapeamento e análise de processos, com suas respectivas atividades.

Normalmente, a técnica do Gerenciamento de Processos, em especial em relação à análise de processos, é utilizada como etapa preliminar na implantação do ABC/ABM, pois proporciona a base para o levantamento dos custos das atividades e para o aperfeiçoamento de processos. Entretanto, quando os conceitos de ambas as técnicas já tiverem sido implementados, estas passam a atuar de forma simultânea e integrada. As informações colhidas que se relacionam com os custos das atividades devem servir como um importante

¹² Receita Corrente Líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: transferências intergovernamentais, contribuição dos servidores para o regime próprio de previdência e compensação financeira citada no parágrafo 9º do artigo 201 da CF/88 (BRASIL, 2000-A).

indicativo de desempenho, que pode ser utilizado pelo Gerenciamento de Processos para conduzir a execução de melhorias e a tomada de decisões corretivas.

Para Silva (1999), dadas as dificuldades financeiras enfrentadas pela maioria dos entes públicos, é essencial a identificação das atividades que geram valor agregado e, em consequência, devem ser mantidas, e, por outro lado, quais as que podem ser eliminadas e/ou devem ser trabalhadas, haja vista que, ou não agregam valor aos serviços públicos, ou o fazem de forma deficiente.

d) ser utilizado como base para programas de melhoria contínua: programas desta natureza se apóiam na constante medição de desempenho das atividades desenvolvidas pela organização, tanto em termos financeiros quanto físicos.

Segundo Silva (1999, p. 40):

O que importa, por exemplo, gastar 500 milhões em educação, atender o percentual exigido pela Constituição, se o número de estudantes diminui a cada ano e se mesmo os que saem da escola não sabem ler corretamente? Ou o que adianta aumentar as despesas com saúde, se o número de pacientes atendidos diminui a cada exercício, ou se, além disso, ainda ocorre o aumento da mortalidade?

O incentivo à eficiência por meio da competição e geração de lucros não existe no âmbito da administração pública, e, a partir disso, a ineficiência pode usualmente converter-se em grandes custos e desperdícios, aumento exagerado da carga tributária e piores serviços prestados à população. E é exatamente por isso que é importante o estabelecimento de padrões de eficiência e a verificação, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e sua apropriação aos serviços. Nesse caso, conforme ensina Alonso (1999), os indicadores de desempenho, entre eles os indicadores de custos, fazem o papel de “variável proxy” dos preços de mercado.

Medindo-se o desempenho das atividades executadas pelas diversas secretarias municipais há a possibilidade de atribuir responsabilidades pelo resultado dessa avaliação.

Para Campiglia (1995, p. 433), deve-se:

[...] estabelecer um Sistema de Mensuração de Desempenho de modo a interligar o processo operacional com metas estratégicas da empresa. As medidas de desempenho, por sua vez, devem estar ligadas aos Geradores de Custos, de modo a permitir uma Gestão Estratégica de Custo.

Cabe referir que, segundo Kloot e Martin (2000), a literatura existente sobre a mensuração de performance em nível de governo local é fortemente baseada no conceito

operacional de eficiência e com uma ênfase menor sobre a eficácia. Os indicadores mais freqüentemente usados relacionam-se a custos, volume de serviços, taxas de utilização, metas em relação a tempos e produtividade, todas medidas de eficiência e economia e não de eficácia.

Entretanto, para os técnicos do Instituto Pólis, há que se dar atenção aos indicadores de desempenho relacionados à eficácia, em especial aqueles da área social, a qual apresenta-se como básica no rol de competências dos municípios, conforme se depreende do trecho a seguir:

Além do acompanhamento de indicadores setoriais de desempenho – como os índices de cobertura de serviços públicos a cargo do município – ou resultados de ações do governo municipal – como o índice de mortalidade infantil –, é possível construir índices agregados capazes de medir o impacto de políticas implantadas sobre a qualidade de vida dos cidadãos. Comparando-se esses índices com os de outros municípios e com sua posição em períodos passados, obtém-se um importante elemento de avaliação da gestão (INSTITUTO PÓLIS, 1995).

Para os técnicos do referido instituto, portanto, resta evidente a importância das comparações entre os resultados obtidos no decorrer do tempo, quando a análise envolver apenas um município, e entre aqueles obtidos por municípios diferentes, as quais fazem parte da ferramenta de gestão denominada *Benchmarking*.

Cabe referir que Bjornenak (2000), em um estudo empírico que abrange todas as escolas do ensino primário e secundário das quatro maiores cidades da Noruega, comprova a importância das comparações de custos e de desempenho no setor público, concluindo que o *Benchmarking*, aliado ao custeio baseado em atividades, pode ser usado para medir performance e para identificar e adotar as melhores maneiras para organizar e executar atividades.

e) subsidiar a elaboração da proposta orçamentária: segundo Kashiwakura (1997), há dois tipos de orçamentos que se contrapõem: o orçamento seqüencial e fragmentado e o orçamento racional-compreensivo. O primeiro, tido como tradicional, materializa o hábito de usar o precedente como ponto de partida para decidir o que fazer no ano seguinte. O último, que representa uma tentativa de aplicação de elementos de racionalidade econômica ao campo orçamentário, tem como pressuposto básico o fato de que as decisões devem ser respostas calculadas para problemas estratégicos.

Para o autor, o orçamento-programa, exemplo típico de orçamento racional-compreensivo, é composto por estágios de decisões, hierarquizados conforme descrito a seguir:

- definição dos programas mais importantes em cada área do serviço público;
- definição dos objetivos principais (produtos) de cada programa;
- identificação dos custos de combinação alternativa de insumos¹³ e dos valores dos produtos que podem ser obtidos em cada combinação;
- cálculo da razão entre custos e benefícios relacionada a cada combinação de insumos e produtos.

Neste caso, a decisão orçamentária não deve levar em consideração tão-somente a experiência do passado e sim se fundamentar em estudos técnicos que visem detectar as melhores alternativas para os programas que se pretende executar.

Em qualquer fase, no entanto, o conhecimento da informação de custos nos diversos níveis da funcional-programática subsidiará a elaboração da proposta orçamentária, condição que pode ser atendida pelo ABC.

Cabe referir que tal assertiva é corroborada pelo entendimento de Kaplan e Cooper (2000) segundo o qual não se deve pensar no ABC exclusivamente como um sistema contábil histórico. Ele deve ser usado de forma ativa para estimar os custos das atividades que serão executadas no período corrente e em períodos futuros.

Enfocando a ótica do serviço público, Giacomoni (2000) ensina que os custos, segundo as exigências do processo orçamentário, podem ser reais ou históricos e predeterminados. Os custos reais ou históricos seriam resultado da experiência passada, em que todas as operações foram acompanhadas e registradas. São os custos realmente ocorridos. Os custos predeterminados seriam aqueles calculados anteriormente à execução dos trabalhos e operações, classificando-se em estimados e padrão. Os estimados resultariam das tentativas de calcular os custos antes da realização das operações, com a utilização da própria base metodológica de cálculo dos custos históricos. Já os custos-padrão seriam determinados por estudos que consideram as características próprias do sistema produtivo, conforme sua concepção e capacidade. Assim, na elaboração do orçamento e no seu projeto aparecem os custos predeterminados e na execução e controle orçamentário, os custos reais ou históricos, os quais auxiliarão a realização das estimativas dos custos predeterminados do orçamento seguinte.

¹³ Trata-se da identificação dos chamados custos de oportunidade que se referem ao valor econômico de um benefício que é sacrificado quando um curso de ação alternativo é selecionado (PLAYER; LACERDA, 2000).

Na mesma linha de pensamento, os técnicos do IFAC (2000) entendem que os orçamentos podem ser formulados e conduzidos sob uma base de caixa¹⁴ ou uma base de competência¹⁵. Onde eles estão sob uma base de competência os custos dos programas governamentais incorridos no passado podem ser prontamente usados como base para estimar custos futuros. Já onde eles estão sob uma base de caixa, usar informações de custos na preparação do orçamento requer cruzar informações entre a base de competência, usada pela contabilidade de custos, e a base de caixa, usada para preparar o orçamento.

No Brasil, conforme ensinam Machado Jr. e Reis (1996), a Lei Federal nº 4.320/64 prevê o regime de competência para o processamento da despesa pública.

No caso de Vann (2001), a ênfase se dá nos benefícios advindos do uso do ABC/ABM no processo de planejamento e orçamentação no setor público. Ele cita duas contribuições que entende serem as principais, quais sejam:

- a possibilidade de apresentação aos administradores de projeções de impacto, em termos de produto, de possíveis cortes ou de aumento de gastos nos diversos programas governamentais;
- a melhoria da qualidade da informação físico-financeira a ser utilizada no planejamento das ações de governo, acarretando incremento de uso e aperfeiçoamento do processo de orçamentação.

Um exemplo que mostra o potencial estreita vinculação entre os dois instrumentos gerenciais, ABC e orçamento público, é que na elaboração da proposta orçamentária a ser enviada ao Legislativo, a administração municipal pode se valer do sistema de custeio baseado em atividades para estimar a quantidade e o custo das ineficiências, excluindo-os da estimativa de gastos relativos às diversas funções, programas, atividades, etc. Neste caso, o orçamento constituir-se-á em um instrumento de planejamento de operações eficientes, o qual fixará dotações orçamentárias baseadas em metas físicas e custos unitários eficientes.

Para Kaplan e Cooper (2000), quando calculam as despesas projetadas para a atividade com base em operações eficientes, os administradores estão utilizando um modelo ABC como mecanismo de custeio almejado.

¹⁴ Base de caixa: no Brasil, diz-se regime de caixa. É a modalidade de regime contábil em que são consideradas como receitas e despesas do exercício tudo o que se receber ou pagar durante o exercício financeiro, mesmo que se tratem de créditos e débitos referentes a outros exercícios (SANCHES, 1997)

¹⁵ Base de competência: no Brasil diz-se regime de competência. É a modalidade de regime contábil em que as receitas e despesas são apropriadas como do exercício em razão da data do respectivo fato gerador e não da época em que ocorre a arrecadação ou o pagamento (SANCHES, 1997).

Seria, em outras palavras, a utilização da técnica orçamentária para buscar aperfeiçoamento organizacional através do custeio alvo¹⁶.

3.5.2 Limitações

Em regra, a literatura especializada não tem abordado a questão das limitações ao uso do ABC/ABM, ou desvantagens, especificamente por parte do setor público, quanto mais direcionado ao caso dos municípios. Entretanto, diversos autores têm abordado estas questões críticas de uma forma genérica, mas exaustiva, possibilitando entendê-las como adequadas também ao serviço público municipal.

Conforme Alonso (1999), implantar um projeto ABC/ABM deve passar pelo crivo da análise de custo-benefício, pois o gasto de implantação/manutenção depende diretamente do grau de complexidade pretendido. Assim, a complexidade do sistema deve ser confrontada com o benefício das informações gerenciais geradas. Cogan (1994), inclusive, entende que caso se pense numa apuração exata de todas as atividades que contribuam para o *overhead*, o ABC pode ser impraticável.

Para Alonso (1999), um projeto de implantação do ABC no serviço público pode apresentar resultados apreciáveis em um prazo de seis meses, entretanto, alerta que os custos não deverão ser elevados se comparados aos de outros projetos de modernização ou reestruturação governamental.

No caso do serviço público municipal, como de resto em qualquer área de atividade econômica, a questão da análise custo-benefício na implantação de novos projetos mostra-se relevante, na medida que os recursos são escassos e uma expressiva parte da sociedade tem se declarado contrária à manutenção da atual carga tributária no país, conforme informam Lahóz e Caetano (2001).

Timothy Kingcott, apud De Rocchi (1998), considera a técnica do ABC totalmente desacreditada, e que teria sido superestimada para favorecer consultorias e dispendiosos seminários e programas de treinamento. Para ele o problema central do custeamento baseado em atividades é que este sistema foi desenvolvido para proporcionar uma nova sobrevida ao custeio por absorção integral, que também apresenta grandes limitações quanto à orientação dos processos decisórios, pois a atribuição dos custos indiretos se dá de forma arbitrária, consome tempo e a informação de custos resultante é inverídica para utilização na tomada de decisões.

¹⁶ Custeio alvo: método utilizado na análise de produtos e projeto de processos que envolvem a estimativa de um custo-alvo e o desenvolvimento de um produto que atinja esse alvo (PLAYER et al., 1997).

As críticas feitas por Kingcott, na verdade, não dizem respeito expressamente ao custeio baseado por atividades, mas para qualquer sistema que utilize como premissa o rateio dos custos fixos aos produtos. Assim, cabe referir que cada tipo de custeamento prestará informações condizentes com a sua base teórica/filosófica, tendo todos algum grau de utilidade, a qual não deve ser desprezada.

Outro autor que procurou abordar as limitações do ABC, em estudo que trata da possibilidade de sua utilização no âmbito do ensino superior, foi Clearly (2000). Ele lista quatro desvantagens do ABC identificadas pelo Escritório Nacional de Auditoria da Austrália, quais sejam:

- a definição das atividades pode tornar-se tão detalhada e o modelo tão complexo que dificultará a sua manutenção;
- subestimação da tarefa de coleta de dados dos direcionadores de atividades;
- as ferramentas de *software* especializadas são requeridas para fornecer qualidade de implementação, entretanto, o modelo falha ao acompanhar o ritmo das mudanças organizacionais;
- a implementação pode ser considerada um modismo de gerenciamento financeiro e pode haver um comprometimento insuficiente de parte dos gerentes operacionais.

Estas desvantagens evidenciam de forma sintética um aspecto relevante detectado pelos técnicos do referido escritório de auditoria que analisaram processos de implementação do ABC, qual seja, a superavaliação do lado financeiro em detrimento do operacional.

Tal conduta caracteriza desídia em relação a um dos temas-chave que caracterizam a moderna gestão estratégica de custos, segundo Porter (1992), qual seja a análise da cadeia de valor. Essa abordagem tem relação com as características do ABC, quanto ao fato de analisar, nas diferentes atividades exercidas, quais as que agregam e quais as que não agregam valor à empresa.

3.5.3 Modelo conceitual

Para Afonso (1999), não obstante existirem poucas referências bibliográficas sobre a modelagem de um sistema de custos para a administração pública, o pressuposto para tal é que exista um plano de contas capaz de fornecer a informação no grau de detalhe adequado e que ocorra a determinação da unidade de custo, para resolver o problema referente à unidade em que o custo do serviço deve ser demonstrado.

Para o autor, uma metodologia de implantação do ABC no serviço público poderia compreender:

- a) a identificação das atividades e o custo correspondente;
- b) a alocação do custo departamental ao custo da atividade;
- c) a separação entre custos variáveis e fixos, estes últimos considerados variáveis no longo prazo (neste caso o autor menciona que tal procedimento poderia ser útil, porém não o cita como imprescindível);
- d) a identificação dos direcionadores de custo (*cost drivers*);
- e) a divisão do custo da atividade pelo *cost driver*.

A aplicabilidade do ABC ao setor público é defendida, também, por Kashiwakura (1998), enfatizando que com a funcional-programática pode-se efetuar as análises de custos unitários em relação a funções, programas, subprogramas, projetos/atividades e tarefas. E, ainda, para que seja aplicado um sistema de custeio nos moldes do Custeio Baseado em Atividades é necessário que sejam utilizadas unidades de medida adequadas aos objetivos em todos os níveis. Ele defende que um sistema simples e eficaz de contabilidade por atividades, independentemente de ser voltado à iniciativa privada ou pública, deve utilizar a seguinte abordagem, desenvolvida por Brimson (1996):

- a) identificar as atividades da organização;
- b) determinar o custo e o desempenho da atividade (medido pelo custo unitário, tempo de execução e qualidade da produção);
- c) determinar a produção da atividade¹⁷;
- d) relacionar os custos da atividade aos objetivos de custo;
- e) determinar as metas de curto e longo prazo da organização (fatores críticos de sucesso);
- f) avaliar a eficácia e a eficiência da atividade.

Cabe referir que a atividade prevista na teoria do ABC, definida no item 3.1.2 deste capítulo e citada nos referidos roteiros de implantação, não pode ser confundida com aquela comentada no Capítulo 2, que se constitui em categoria de programação vinculada ao orçamento-programa. As atividades na concepção do ABC guardariam similaridade a uma categoria de programação orçamentária mais restrita do que as atividades da funcional-programática, a qual é denominada tarefa. Esta não se encontra contemplada no orçamento do município a ser estudado, portanto, as atividades na concepção do ABC terão de ser identificadas com base nas entrevistas a serem efetivadas.

¹⁷ Uma medida (produção) da atividade é o fator pelo qual o custo de um processo varia de forma mais direta (KASHIWAKURA, 1998).

Santos et al. (2001), não obstante não especificarem de forma pormenorizada um modelo de ABC para o custeamento de programas governamentais, acentuam dois aspectos relevantes a serem considerados quando de seu delineamento e execução. O primeiro é a necessidade de serem destacados os programas os quais se pretende acompanhar e controlar custos, isto é definir os objetos de custo. O segundo refere-se à necessidade de identificação, em cada crédito orçamentário dos programas escolhidos, dos gastos a serem realizados em custo ou investimento¹⁸.

Para tais autores, quando da liquidação das despesas¹⁹ constantes do orçamento, aquelas identificadas como custos devem ir diretamente para a base de acumulação de custos de cada programa. No caso dos investimentos, entretanto, só deverão integrar a base de acumulação de custos à medida que a contabilidade informar a utilização do investimento, ou seja, no momento da apropriação contábil destas despesas no resultado patrimonial da entidade.

Tal assertiva é corroborada por Silva (1999, p. 44), ao enfatizar que “é preciso que os gestores públicos tenham preocupação com a segregação dos gastos, para identificar os que representam consumos imediatos, separando-os daqueles que contribuem para a formação de ativos que participam de diversos ciclos administrativos”.

Outra questão relevante em relação à definição de um modelo conceitual de custos na administração pública é a escolha dos conceitos de custos a serem considerados. A adoção de um ou outro conceito decorre dos objetivos que se busca atingir com a implantação do sistema de custeio.

Os técnicos do IFAC (2000) explicitam exemplos da relação existente entre os diversos conceitos e os respectivos objetivos que se pretende alcançar com a sua consideração em um modelo de custos.

¹⁸ Investimento: alocação de recursos em empreendimentos típicos da constituição de infra-estrutura ou em bens de capital (instalações, máquinas, prédios, meios de transporte) que levem ao crescimento da capacidade produtiva e à ampliação do retorno econômico ou lucro, ainda que a médio ou longo prazos (SANCHES, 1997).

¹⁹ Liquidação da despesa: verificação do direito do credor ao pagamento, com base em títulos e documentos. É a verificação objetiva do cumprimento contratual. Segunda fase de execução da despesa, a primeira é o empenho e a terceira é o pagamento. No caso do empenho, entende-se como o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (MACHADO JR.; REIS, 1996).

Conceito de custo	Objetivos
• Custo total	<ul style="list-style-type: none"> • Controle e redução de custos. • Determinar valores de inventário. • Medir performance. • Avaliar programas.
• Custo controlável	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar desempenho dos responsáveis pelos programas.
• Custo marginal	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar custos de excesso de capacidade. • Identificar custos de atividades extraordinárias, com vistas à cobrança.
• Custo incremental e custo diferencial	<ul style="list-style-type: none"> • Tomada de decisão entre fazer vs. comprar. • Viabilidade de privatização. • Análise custo/benefício.
• Custo de oportunidade	<ul style="list-style-type: none"> • Viabilidade de investimentos em bens de capital. • Decisão entre atualizar vs. comprar equipamentos novos.
• Custo de contrato	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer padrões de custos para contratos.

Figura 17. Conceitos de custos vs. objetivos pretendidos (Fonte: Baseado em IFAC, 2000).

Observe-se que os técnicos do IFAC (2000) conceituam os custos relatados na Figura 17 da seguinte forma:

- **Custo total:** a soma dos custos totais atribuídos a um objeto de custo, incluindo os custos das atividades realizadas por outras entidades sem levar em conta as fontes de financiamento.
- **Custo controlável:** um custo que pode ser influenciado por uma ação do responsável pela atividade.
- **Custo marginal:** o incremento no custo total resultante de uma unidade adicional de atividade a qualquer nível de atividade específico.
- **Custo incremental:** o incremento ou decréscimo no custo total, que resultaria de uma decisão para aumentar ou diminuir o nível do produto; para adicionar um serviço ou tarefa; ou para mudar qualquer porção das operações.
- **Custo diferencial:** a diferença de custo esperada se um curso de ação é adotado em vez de outros.
- **Custo de oportunidade:** o valor da melhor alternativa não selecionada ao se adotar uma estratégia particular ou empregar recursos de uma maneira específica.
- **Custo de contrato:** os custos das mercadorias e serviços usados em conformidade com o acordado entre um comprador/contratante e um vendedor/contratado.

Cabe salientar, que nenhum dos conceitos referidos é excludente no tocante ao uso do ABC como instrumento de gestão operacional e financeira para o âmbito da administração pública municipal.

Finalmente, há que se referir que os autores citados enfatizaram a importância do uso do ABC não só como ferramenta de cálculo de custos, mas também como instrumento de apoio à tomada de decisões e ao gerenciamento de processos, entretanto, procuraram sistematizar os passos a serem seguidos para o atendimento tão-somente do primeiro objetivo.

3.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ABC surgiu como sistema de custeio em meados da década de 70 para suprir a ineficácia dos sistemas tradicionais em prover informações necessárias à tomada de decisões, em um ambiente de negócios em constante mutação e cada vez mais competitivo.

A hipótese fundamental do ABC é de que os custos são gerados pelas atividades, sendo estas consumidas pelos produtos. Como consequência, pelo mapeamento de atividades, pode-se fazer uma descrição mais acurada da forma pela qual os recursos são consumidos dentro de uma organização, facilitando a melhoria dos processos e a análise estratégica.

Inicialmente desenvolvido para as empresas de manufatura para melhorar a gestão dos custos, o ABC também está sendo aplicado nas empresas de serviços e órgãos públicos. Kaplan e Cooper (2000), por exemplo, citam experiências bem sucedidas de uso do ABC como ferramenta de gestão pública, nos Estados Unidos, no Departamento de Veteranos das Forças Armadas, Serviço de Imigração e Naturalização, Receita Federal e na cidade de Indianápolis.

No Brasil, projetos de sistemas de custeio baseado em atividades estão sendo implantados a partir do final da última década em órgãos da administração indireta, como a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, e da administração direta, como o Ministério da Aeronáutica, entre outros (NASSUNO, 2001).

No âmbito do Executivo Municipal, é esperada a obtenção dos benefícios propugnados por diversos autores, citados anteriormente, que defendem o uso do ABC na administração pública, quais sejam: calcular com precisão os custos dos serviços, apoiar os esforços de redução de custos e de adaptação dos gastos setoriais aos níveis exigidos pela legislação, dar suporte ao aperfeiçoamento dos processos e aos programas de melhoria contínua e subsidiar a elaboração da proposta orçamentária.

Assim como os demais sistemas de custeio, o ABC também tem suas restrições, e entre elas a de mostrar-se dispendioso e de implantação complexa, o que exige uma análise

prévia de custo-benefício por parte dos governantes. Se a intenção do administrador for apenas calcular custos para atender a obrigação disposta na Lei de Responsabilidade Fiscal, o ideal tende a ser a adoção de um sistema de custeio tradicional, entretanto, se o projeto for mais ambicioso, buscando, também, a melhoria de processos na organização, o ABC tende a se tornar viável.

No próximo capítulo apresentar-se-á uma metodologia para a apuração de custos e identificação de pontos críticos de gestão municipal, baseada no ABC/ABM.

4 METODOLOGIA PARA IMPLANTAÇÃO DO ABC/ABM E IDENTIFICAÇÃO DE PONTOS CRÍTICOS OPERACIONAIS NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Neste capítulo, são descritas as etapas para desenvolver o projeto-piloto ABC/ABM, que serve de apoio à identificação de pontos críticos da administração pública municipal.

4.1 OBJETIVOS

A metodologia proposta tem como objetivo principal dar suporte à melhoria dos processos no âmbito da gestão pública municipal, sendo que secundariamente busca-se apurar os custos de suas atividades e objetos de custo.

4.2 ETAPAS DA METODOLOGIA PROPOSTA

Conforme abordado no capítulo anterior, o ABC potencialmente pode proporcionar diversos benefícios no âmbito da gestão pública, os quais excedem a simples aferição dos custos dos serviços prestados à sociedade. Neste caso, fornecerá a base teórica para o desenvolvimento da metodologia a ser proposta neste trabalho. Esta, por sua vez, envolve as etapas apresentadas na Figura 18, as quais encontram-se descritas nas próximas seções.

Cabe refletir que, neste trabalho, a metodologia proposta será detalhada e aplicada tão-somente até as etapas de “determinação de pontos críticos operacionais de gestão pública” e “custeio dos objetos de custo”. As etapas denominadas “Análise de Informações”, “Implantação de Medidas de Melhoria” e “Avaliação das Medidas de Melhoria” fogem do escopo desta dissertação.

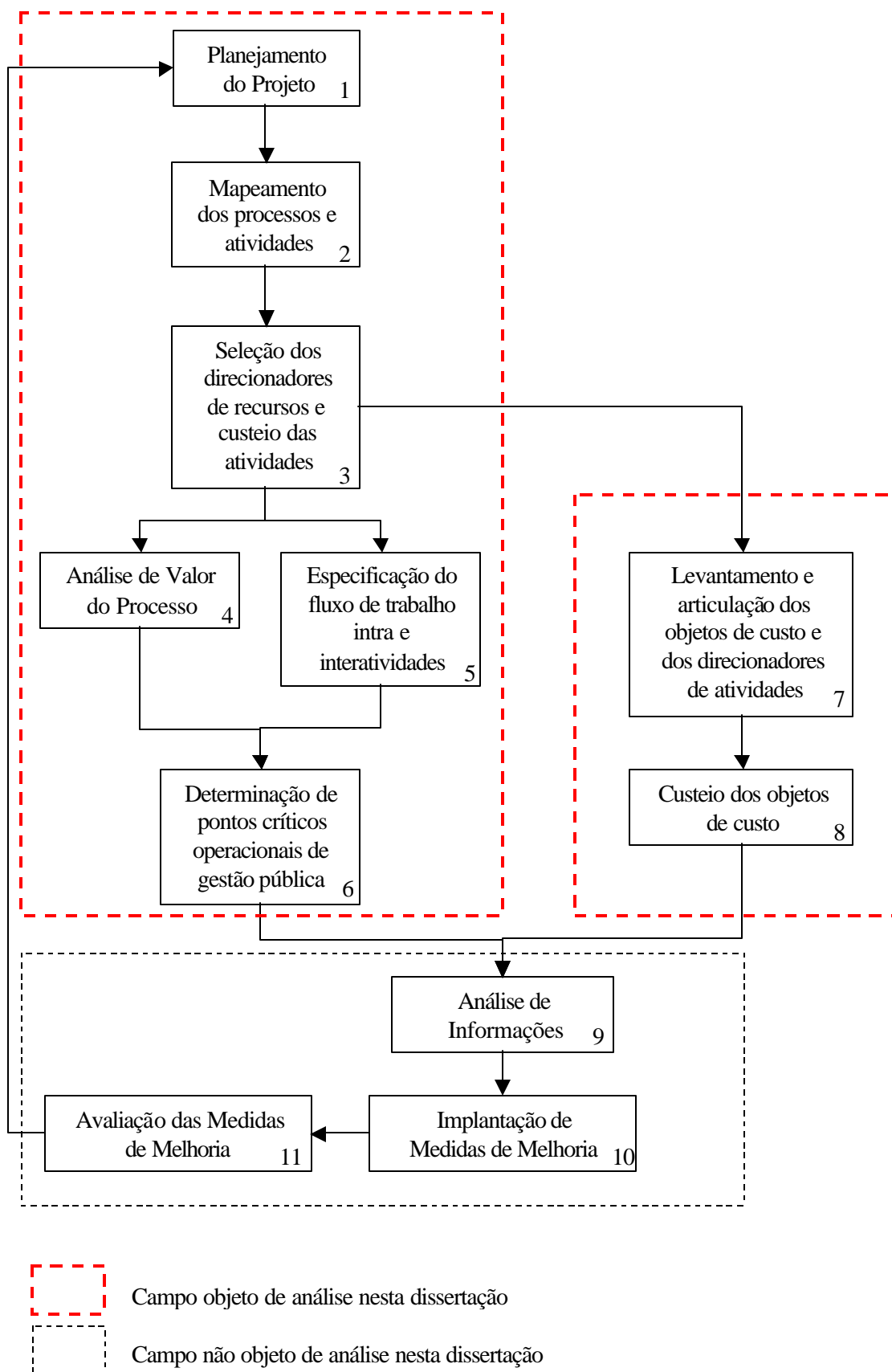


Figura 18. Etapas do procedimento proposto

4.3 ETAPA 1: PLANEJAMENTO DO PROJETO

Nesta etapa cabe definir os objetivos principais do projeto ABC/ABM, em especial quanto ao tipo de sistema pretendido, se para simplesmente custear produtos, ou para controle operacional, visando a melhoria de processos. Há a possibilidade de, inicialmente, dirigir-se o projeto para o custeio e mais tarde ajustá-lo para o controle operacional, ou adotar o procedimento inverso.

Segundo Player e Lacerda (2000), os principais objetivos da etapa de planejamento seriam:

- identificar a ordem de negócios;
- confirmar os objetivos e o escopo do projeto;
- identificar e instruir os principais interessados e patrocinadores;
- organizar e instruir as equipes de projeto;
- desenvolver os planos de trabalho e os cronogramas da implementação.

A fase de planejamento é a de confirmação do escopo e instrumentos, detalhamento do programa de trabalho e cronograma, organização, alocação e logística do trabalho. Nesta fase, cabe a definição entre a realização de um projeto-piloto de ABC/ABM, que poderá ser construído com dados históricos, ou a implantação de um projeto global.

Em relação ao prazo de duração de um projeto-piloto, há consenso por parte dos autores estudados de que deva ser o curto prazo, entretanto, existem divergências quanto ao que isto representaria em termos de tempo.

Para Player et al. (1997), o projeto-piloto tem uma duração média de seis a dezesseis semanas, já para Sharman (1993), o prazo será de oito a dezesseis semanas, com possibilidade de demorar mais tempo.

Sugere-se seguir os seguintes passos relativamente à fase do planejamento do projeto ABC/ABM:

- definição do objetivo do trabalho;
- conhecimento da estrutura organizacional;
- conhecimento dos sistemas gerenciais existentes;
- delimitação do alcance do trabalho e estabelecimento junto à Administração dos passos a serem seguidos;
- definição dos servidores-chave a serem entrevistados;
- exposição para os servidores-chave dos conceitos básicos do ABC.

Nesta fase, é criada a base para a realização das entrevistas e mapeamento de processos e atividades, a ser efetivado na sequência.

4.4 ETAPA 2: MAPEAMENTO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES

O mapeamento dos processos consiste em desenhar o fluxo de atividades na área em análise. Para Ching (1997), a proposta de trabalho nesta fase é concentrar-se naquilo que as pessoas fazem, isto é, em suas atividades. Não se deve preocupar com os projetos que elas executam, nem para que elas o fazem.

Trata-se de uma etapa crítica do projeto, porque a partir da coleta de dados serão definidas as atividades a serem custeadas e/ou trabalhadas visando a melhoria dos processos. Para Pamplona (1997), a definição das atividades e seu custeio é justamente o cruzamento entre os pontos de vista do processo e o do custeio baseado em atividades.

A escolha do método adequado para a coleta dos dados, desta forma, dependerá dos objetivos do sistema a ser implantado. Player et al. (1997) listam os seguintes métodos:

- entrevistas individuais: podem ser uma fonte rica de dados, mas frequentemente são onerosas demais para grandes grupos. Podem ser entrevistados todos os envolvidos nos processos ou somente as pessoas que respondem por alguma área;
- pesquisas por questionário: método adequado naqueles casos em que a área de coleta de dados é muito grande, por exemplo, quando envolve mais de uma localidade;
- grupos focais: dividem-se em reuniões focais e *storyboards*. As primeiras consistem na reunião das pessoas em um determinado local para que estas respondam os questionários. Os últimos correspondem a um mapeamento rápido das atividades, de uma forma visual, por exemplo através de um *flipchart*;
- estudos de tempo: método altamente preciso, o qual pode incluir vídeos, análise de movimento, revisões de detalhes e técnicas de amostragem. Normalmente é oneroso e indicado a estudos específicos.

Conforme Kaplan e Cooper (2000), a identificação de atividades culmina com a criação de um Dicionário de Atividades que relaciona e define cada grande atividade executada. Através das entrevistas com as pessoas envolvidas que se busca traçar um mapa dos processos com a definição das atividades envolvidas.

Um grande número de atividades, segundo Player et al. (1997), é recomendado para a análise operacional dos custos, entretanto, para o simples custeio de produtos o ideal é agrupar atividades. Pamplona (1997) recomenda formar grupos com atividades que detêm o máximo de homogeneidade possível e com alto grau de correlação.

Em síntese, sugere-se seguir os seguintes passos no mapeamento dos processos e atividades:

- realizar as entrevistas com os servidores-chave;
- analisar as respostas dadas pelos entrevistados;
- delimitar processos e subprocessos;
- elaborar a Lista de Atividades;
- elaborar o Dicionário de Atividades.

4.5 ETAPA 3: SELEÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS E CUSTEIO DAS ATIVIDADES

Após a representação dos processos e atividades envolvidos no projeto, há que se mensurá-los. Para tal, deve-se identificar e medir os recursos consumidos na organização, isto é, estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades.

Brimson (1996, p. 140-169) apresenta um roteiro de cálculo do custo da atividade o qual será empregado nesta dissertação:

4.5.1 Seleção das bases de custos

Tipo de custo: o tipo de custo a ser aplicado é o custo real que, segundo Brimson (1996), é o valor exato atribuído a um fator de produção baseado em uma transação financeira. Considera-se efetivado o custeio quando da liquidação da despesa e não quando de seu pagamento, mesmo que a regra de contabilidade pública exija que a despesa pública seja absorvida quando de seu empenho e não pela liquidação ou efetivo pagamento.

Período de tempo de custo: deve-se definir o período de tempo para os dados de custo a ser utilizado. Especificamente em relação ao projeto-piloto a ser aplicado, serão coletados dados relativos aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2001.

4.5.2 Levantamento dos recursos

Busca-se a identificação dos recursos consumidos pelas atividades anteriormente mapeadas. Utilizam-se relatórios elaborados no âmbito dos setores de Contabilidade, de Pessoal, de Patrimônio, de Apoio das diversas secretarias etc, para identificar e mensurar os recursos a serem alocados às atividades.

4.5.3 Cálculo do custo das atividades

O direcionador de recursos é a base para a apropriação dos custos às atividades. A quantidade de cada direcionador que está associado à atividade que se quer custear é denominada como fator de consumo de recursos. Com base nos direcionadores de recursos é que se procederá ao rastreamento dos custos das atividades.

Para custear as atividades cabe o cumprimento dos seguintes passos:

- Determinar a fonte de dados: utilização dos relatórios emitidos pelo Setor de Contabilidade do Órgão, folhas de pagamento e relatórios analíticos do Setor de Patrimônio, Secretaria da Educação, Secretaria de Obras, etc.
- Rastrear os custos relacionados à pessoal: Brimson (1996) cita três métodos básicos para debitar a mão-de-obra às atividades.

O primeiro seria rastrear todos os custos de pessoal do departamento às atividades utilizando a porcentagem de tempo gasto em cada atividade de todo o departamento.

O segundo constituir-se-ia no rastreamento do custo de pessoal às atividades utilizando a porcentagem de tempo gasto em cada atividade individualmente por empregado.

E no terceiro, ocorre o rastreamento do custo de pessoal às atividades utilizando a porcentagem de tempo gasto em cada atividade por cargo específico do funcionário.

Na metodologia ora proposta utilizar-se-á o segundo dos métodos indicados por Brimson (1996).

- Rastrear todos os demais custos às atividades: depois que o custo relacionado à pessoal é rastreado às atividades, cada categoria de custo é investigada, com base nas entrevistas e através de uma revisão dos registros financeiros e analíticos disponíveis, para identificar a atividade que causou a ocorrência do custo.

Segundo Brimson (1996), os custos não rastreáveis às atividades representam os custos de apoio a um determinado Departamento. Assim, poucas vezes é possível ou eficiente debitar diretamente 100% dos custos de um Departamento às atividades. Neste caso, sugere

que uma empresa busque rastrear diretamente 80% ou 90% de seus custos às atividades e os demais custos não rastreáveis passem a ser custos gerais do Departamento.

Uma vez que a organização tenha rastreado cada recurso às atividades, o cálculo do custo de cada uma delas se resumirá ao somatório das parcelas que lhe forem atribuídas. Da mesma forma, o custo de cada processo envolvido será a soma dos custos de suas atividades.

4.6 ETAPA 4: ANÁLISE DE VALOR DO PROCESSO

Neste trabalho, a Análise de Valor do Processo será efetivada a partir da definição das atividades que são Valor Real Agregado – VRA, Valor Empresarial Agregado – VEA, ou Não-Valor Agregado – NVA.

A Análise de Valor, segundo Kaplan e Cooper (2000), em um primeiro estágio, objetiva identificar e eliminar as atividades sem valor agregado. Após essa fase inicial de estudo, análise e eliminação de atividades, as oportunidades de redução de custos e melhoria de processos podem ocorrer nas atividades remanescentes.

Turney (1991), como pressuposto para a melhoria dos processos, defende a realização de uma análise de atividades que compreenda quatro etapas, a saber:

- identificar as atividades não essenciais, ou nos termos do conceituado anteriormente, NVAs, para se buscar uma forma de eliminá-las;
- analisar as atividades significativas: para o autor, a maioria das empresas segue a regra de Pareto, ou seja, tem a maior parte de seus custos alocados em poucas de suas atividades. Nestas, haveria maior chance de realizar aperfeiçoamentos;
- comparação às melhores práticas: segundo o autor, deve-se utilizar o *Benchmarking* para buscar-se a melhoria das atividades, pois não necessariamente uma atividade que agrega valor é desenvolvida com eficiência e qualidade;
- exame das inter-relações entre atividades: com tal exame pode-se evitar trabalhos duplicados, demoras inúteis e descontinuidade do fluxo de trabalho.

Para ele, ainda, além da análise das atividades, outros dois passos devem ser seguidos para se melhorar o desempenho das atividades, quais sejam:

- identificar os fatores que provocam custos;
- medição do que interessa para o sucesso da organização.

4.7 ETAPA 5: ESPECIFICAÇÃO DO FLUXO DE TRABALHO INTRA E INTERATIVIDADES

Nesta etapa busca-se determinar as relações entre as diversas atividades detectadas, bem como os fluxos internos de trabalho, em nível de tarefas, no âmbito destas.

O levantamento das relações intra e interatividades possibilita identificar pontos críticos operacionais, tais como: gargalos no processo, repetição de trabalho, ineficiências e descontinuidade no fluxo de trabalho.

4.8 ETAPA 6: DETERMINAÇÃO DE PONTOS CRÍTICOS OPERACIONAIS DE GESTÃO PÚBLICA

Trata-se de identificar, com base nas análises de Valor do Processo e de Fluxo de Trabalho Intra e Interatividades, pontos operacionais críticos de gestão, os quais devem ser trabalhados visando o aperfeiçoamento dos processos da organização.

4.9 ETAPA 7: LEVANTAMENTO E ARTICULAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTO E DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

Nesta etapa busca-se levantar as informações básicas que viabilizarão o custeio dos objetos de custo desejados. A execução se dará seguindo as seguintes subetapas:

4.9.1 Identificação dos objetos de custo

Inicialmente, busca-se listar os objetos de custo aos quais são associadas as atividades. O objeto de custo, no caso de uma Secretaria Municipal de Educação, pode ser, por exemplo: alunos matriculados no ensino fundamental e no ensino infantil, escolas do município, séries do ensino fundamental, etc.

A lista dos objetos de custos servirá de base para a construção de tabela de relacionamentos de atividades com objetos de custo e deve ser elaborada com base nas entrevistas efetuadas.

4.9.2 Definição dos direcionadores das atividades

Busca-se identificar fatores que demonstrem o consumo de atividades pelos objetos e cujos valores sejam possíveis de serem calculados com um mínimo de custo e sem interferir na eficiência do trabalho.

Como nem todas as atividades podem ter um direcionador ou *cost driver* específico, sob pena de o sistema tornar-se excessivamente oneroso, há que se fazer agrupamentos de atividades. Para cada um dos centros de reagrupamento será utilizado um único *cost driver*.

Neste estágio de apropriação, os objetivos do sistema têm que ser considerados para que os direcionadores de atividades adequados a cada um deles sejam definidos. Os direcionadores podem atender ao propósito de simplesmente custear produtos ou executar controle operacional.

No custeio de produtos, os *cost drivers* representam o fator de consumo de atividades pelos produtos ou outros objetos de custo, já no controle operacional, correspondem a medidas de atividades ou indicadores de desempenho, que, se gerenciados, podem auxiliar na redução de custos e na melhoria de processos.

Nesta subetapa serão adotados os seguintes procedimentos:

- correlação das atividades com objetos de custo;
- alocação secundária das atividades indiretas;
- definição de direcionadores e agrupamento de atividades homogêneas e com idêntico direcionador;
- verificação do consumo de cada atividade em relação ao respectivo direcionador;
- cálculo do custo das atividades por unidade de direcionador.

4.10 ETAPA 8: CUSTEIO DOS OBJETOS DE CUSTO

O custo dos objetos de custo deve ser calculado somando-se as parcelas das atividades consumidas por cada um deles no processo produtivo.

Esta fase restringe-se a calcular o consumo total do período relativamente a cada objeto de custo e multiplicá-lo pelo custo unitário da medida de saída, para direcionar o custo de cada atividade ao consumidor (objeto de custo).

Os passos a serem seguidos são os seguintes:

- verificar o consumo dos objetos de custo;
- cálculo do custo total dos objetos de custo;
- cálculo do custo unitário dos objetos de custo.

4.11 ETAPA 9: ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES

Nesta etapa busca-se analisar as informações obtidas quando da determinação de pontos críticos operacionais de gestão e dos custos dos objetos de custo visando estabelecer medidas de melhoria de processo e produtos.

4.12 ETAPA 10: DETERMINAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DE MEDIDAS DE MELHORIA

Determinar medidas de melhoria, elaborar Plano de Trabalho e implementá-lo, visando a melhoria contínua de processos e produtos.

4.13 ETAPA 11: AVALIAÇÃO DAS MEDIDAS DE MELHORIA

Após a implantação das medidas de melhoria há que se verificar os resultados produzidos utilizando-se de medidas ou indicadores de desempenho.

4.14 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo, foi proposta uma metodologia para implantação da ABM na administração pública. Devido à necessidade de testá-la, foi realizada uma aplicação parcial, envolvendo as etapas 1 a 8, no âmbito da Secretaria da Educação de uma Prefeitura Municipal do Estado do Rio Grande do Sul.

4.15 SÍNTESE DA METODOLOGIA PROPOSTA

A Figura 19 sintetiza de forma pormenorizada a metodologia proposta, identificando os passos a serem seguidos para o cumprimento das etapas previstas na Figura 18.

ETAPAS	SUBETAPAS
1) Planejamento do projeto	1.1 Definição do objetivo do trabalho. 1.2 Conhecimento da estrutura organizacional e dos sistemas gerenciais existentes. 1.3 Delimitação do alcance do trabalho e fixação dos passos a serem seguidos. 1.4 Definição dos servidores-chave para entrevistas. 1.5 Exposição aos servidores-chave dos conceitos básicos do ABC.
2) Mapeamento dos processos e atividades	2.1 Proceder as entrevistas com os servidores-chave. 2.2 Analisar as respostas dos entrevistados. 2.3 Delimitar os processos e subprocessos. 2.4 Elaborar a Lista de Atividades. 2.5 Elaborar o Dicionário de Atividades.
3) Seleção dos direcionadores de recursos e custeio das atividades.	3.1 Seleção das bases de custos. 3.2 Levantamento dos recursos. 3.3 Cálculo do custo das atividades. 3.3.1 Seleção dos direcionadores de recursos. 3.3.2 Rastrear os recursos às atividades.
4) Análise de Valor do Processo	4.1 Definição das atividades VRA, VEA e NVA.
5) Especificação do fluxo de trabalho intra e interatividades	5.1 Delimitar o relacionamento entre as atividades. 5.2 Elaboração dos fluxogramas das atividades.
6) Determinação de Pontos Críticos Operacionais de Gestão Pública	6.1 Análise dos resultados da aplicação da técnica de Análise de Valor do Processo e dos fluxos de trabalho intra e interatividades.
7) Levantamento e articulação dos objetos de custo e dos direcionadores de atividades	7.1 Identificar os objetos de custo. 7.2 Definição dos direcionadores das atividades. 7.2.1 Correlação das atividades com objetos de custo. 7.2.2 Alocação secundária das atividades indiretas. 7.2.3 Definição de direcionadores e agrupamento das atividades homogêneas e com idêntico direcionador. 7.2.4 Verificação do consumo da atividade em relação ao respectivo direcionador. 7.2.5 Cálculo do custo das atividades por unidade de direcionador.
8) Custeio dos objetos de custo	8.1 Verificar o consumo dos objetos de custo. 8.2 Cálculo do custo total dos objetos de custo. 8.3 Cálculo do custo unitário dos objetos de custo.
9) Análise das informações	9.1 Análise dos pontos críticos operacionais e do custo dos objetos de custo.
10) Implantação de medidas de melhoria	10.1 Estabelecer e seguir Plano de Trabalho para melhoria contínua.
11) Avaliação das medidas de melhoria	11.1 Processo contínuo pautado na utilização de medidas de desempenho.

Figura 19. Síntese da Metodologia Proposta

No próximo capítulo aplicar-se-á a metodologia proposta para a mensuração de custos no âmbito da educação de competência municipal e procurar-se-á identificar atividades e tarefas passíveis de eliminação ou de implementação de ações de melhoria por parte da administração.

5 APLICAÇÃO DO MODELO

Neste capítulo, far-se-á a aplicação do modelo conceitual proposto no capítulo anterior, através de projeto-piloto no âmbito de uma secretaria de um município do Estado do Rio Grande do Sul. Primeiramente apresentam-se a entidade e as áreas pesquisadas e os processos e atividades afins. Em seguida, procede-se ao custeio das atividades e procura-se detectar pontos críticos da administração pública com o intuito de se buscar a melhoria dos processos. E, finalmente, realiza-se o custeio dos objetos de custo.

5.1 DIAGNÓSTICO DA ENTIDADE PESQUISADA

A entidade pesquisada foi a Secretaria Municipal de Educação, Cultura, Desporto e Turismo (SMECDT) do Executivo Municipal de Picada Café – RS.

Conforme consta no Informativo Kaffeeschneis História de Picada Café (2001), o Município foi criado em 20 de março de 1992, emancipando-se de Nova Petrópolis. Sua área total é de 83,80 Km, abrigando em 2001, 4925 habitantes. Possui uma base econômica diversificada onde destacam-se os setores industrial, que contribui com 87% do retorno do ICMS ao município; primário, que é responsável por 7%, e comercial, que contribui com os outros 6%. As atividades que mais se destacam são: indústrias de couro, calçados, vestuário em couro, móveis, malharia, metalurgia e indústrias alimentícias; produção de gado leiteiro, aves, suínos; plantação de frutas cítricas, tomate, alface, etc.

5.1.1 A área a ser estudada no âmbito da SMECDT

O artigo 7º da Lei Municipal nº 0700/2001 estabelece as competências da SMECDT e, entre elas, destacam-se aquelas ligadas à área a ser estudada, a educação.

“Art. 7º [...] compete responder pelas atividades educacionais e culturais no âmbito do Município, especialmente aquelas relacionadas com o ensino de 1º Grau [...] organizar campeonatos e torneios esportivos entre unidades escolares” (PICADA CAFÉ, 2001-A).

A aplicação do modelo, neste estudo, restringir-se-á às áreas do ensino fundamental e educação infantil, competências básicas dos municípios em relação ao ensino público, nos termos da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional-LDB.

A seguir são descritas as fases da aplicação do referido modelo.

5.2 ETAPA 1: PLANEJAMENTO DO PROJETO

Após a escolha da área a ser estudada e decidida a implantação de um projeto-piloto, passou-se à fase de planejamento do projeto ABC, a qual contempla os seguintes passos:

5.2.1 Definição do objetivo do trabalho

O objetivo definido para a fase de aplicação do modelo proposto no capítulo anterior é, além do custeio de objetos de custo, o de realizar uma análise qualitativa dos processos ensino fundamental e educação infantil, buscando detectar pontos críticos da administração pública.

A aplicação do modelo atende aos pressupostos inerentes a um projeto-piloto, o qual refere-se ao período de outubro a dezembro de 2001.

5.2.2 Conhecimento da estrutura organizacional e dos sistemas gerenciais existentes

A Figura 20 apresenta o organograma da SMECDT do Município de Picada Café. Nela pode-se verificar que a área estudada contempla quatro escolas municipais, o Setor do Programa de Transporte Escolar e a estrutura administrativa e de apoio da SMECDT.

Tal estrutura atendeu, no período letivo de 2001, 338 alunos do ensino fundamental e 66 da educação infantil, áreas as quais, nos termos do disposto no artigo 11, inciso V, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (BRASIL,1996-A), apresentam-se como prioritárias para a esfera municipal.

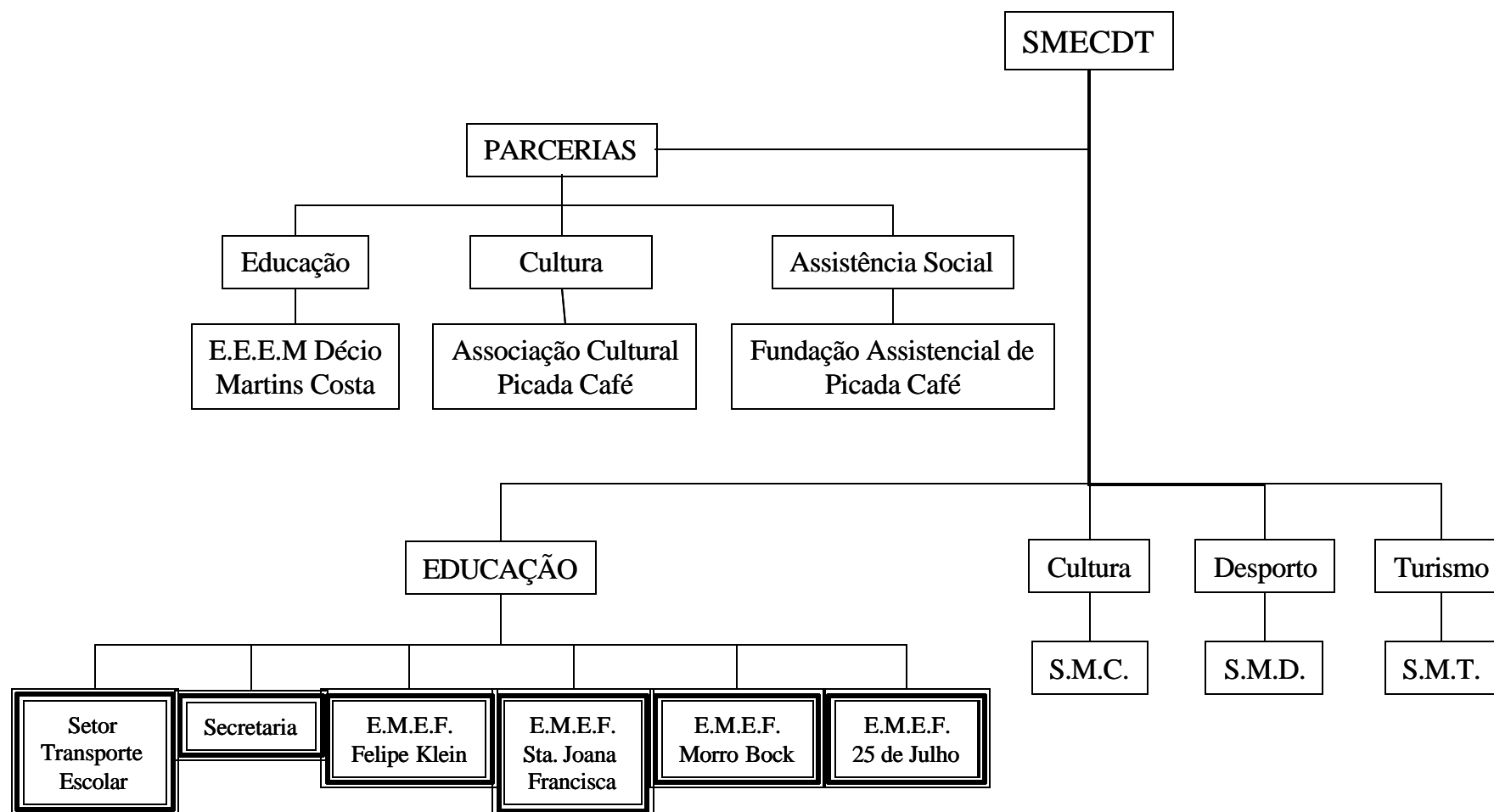


Figura 20. Organograma SMECDT (Fonte: Baseada no Anexo Único da Lei Municipal Nº 0700 – 2001-A).

LEGENDA



Áreas que serão objeto da aplicação do projeto-piloto

A SMECDT, no exercício de 2001, dispunha de 39 profissionais que direta ou indiretamente prestavam serviços nas áreas do ensino fundamental e da educação infantil, da seguinte forma:

- 26 professores efetivos;
- 04 professores celetistas admitidos em caráter temporário;
- 03 servidores efetivos de apoio operacional e pedagógico;
- 02 servidores comissionados nas funções de secretário e chefe de setor;
- 01 profissional cooperativada Nutricionista;
- 01 profissional Psicóloga em cargo comissionado;
- 02 servidoras efetivas da área de serviços gerais.

No tocante aos sistemas gerenciais existentes, constatou-se que a secretaria onde se desenvolveu o estudo mantém controles físico-operacionais relativos ao desenvolvimento dos programas de merenda escolar e transporte escolar, entretanto, estes são implementados em nível de Secretaria da Administração e Fazenda, em especial pelo Setor de Contabilidade. No âmbito da SMECDT, são elaborados relatórios mensais com informações sobre o consumo de gêneros da merenda escolar e número de beneficiados por tal programa. Também são emitidos relatórios mensais apresentando dados físicos e financeiros do programa de transporte escolar, tanto realizado com veículos próprios, quanto com de terceiros. Na verdade, apresentam-se como relatórios de gastos classificados nos elementos de despesa referentes às atividades respectivas, sendo que não podem ser considerados como relatórios de custos, pois omitem aqueles classificados em outras atividades do plano de contas. A principal preocupação da Administração ao manter controles e emitir relatórios relativos a tais programas está com a obrigação de prestar contas das ações desenvolvidas para outros órgãos. No âmbito do Executivo como um todo, os relatórios elaborados também se devem a exigências externas, tais como, Tribunal de Contas do Estado, Secretaria do Tesouro Nacional, etc.

Alguns exemplos de relatórios que devem ser enviados normalmente ao TCE/RS são: Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Relatório da Gestão Fiscal, G-Fiscal²⁰ e SIAPC²¹, etc. Não obstante alguns destes relatórios fornecerem subsídios para a tomada de decisão por parte do gestor público, principalmente em relação ao acompanhamento da

²⁰ G-Fiscal: programa computacional utilizado para a remessa de informações necessárias ao controle e acompanhamento social da gestão fiscal no âmbito da Administração Municipal.

²¹ SIAPC: Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas. Sistema informatizado para remessa de informações contábeis, ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, pelos órgãos da administração direta e indireta.

despesa visando ao cumprimento dos “pisos” e “tetos” impostos pela legislação, tratam-se de instrumentos que não contemplam custos das atividades realizadas.

5.2.3 Delimitação do alcance do trabalho e estabelecimento de passos a serem seguidos

Em reunião com o Secretário e seus assessores diretos ficou decidido que o trabalho alcançaria tão-somente as atividades específicas da educação (educação infantil e ensino fundamental) e restritas ao âmbito da SMECDT. Significa que não seriam custeadas atividades, incluindo as tarefas que as constituíssem, que fossem realizadas fora do âmbito da SMECDT, não obstante pudessem ter influência nos trabalhos ligados à área da educação.

5.2.4 Definição dos servidores-chave a serem entrevistados

Em conjunto com a assessora pedagógica da SMECDT, foram definidos os servidores a serem entrevistados. A nominata foi determinada com a predisposição de que seria a mais representativa possível quanto à realização das atividades inerentes à educação.

Foram selecionados para entrevista o Secretário da Educação, quatro diretoras de escolas, três professores da educação infantil, doze do ensino fundamental, três assessoras técnicas de nível superior, a chefia do programa de transporte escolar e três servidores de apoio operacional ao ensino.

5.2.5 Exposição para os servidores-chave dos conceitos básicos do ABC

Ficou decidido, em reunião com diretores de escolas e profissionais da área de apoio da SMECDT, que este pesquisador explicaria os objetivos do projeto e exporia os conceitos básicos do ABC aos servidores que seriam envolvidos diretamente na sua execução. Fato que efetivamente ocorreu em setembro de 2001.

5.3 ETAPA 2: MAPEAMENTO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES

Esta etapa consiste em estabelecer uma visão o mais completa possível e a conseqüente compreensão das atividades executadas em um processo, assim com a inter-relação entre elas e entre os processos. Essa visualização é obtida através dos fluxogramas, os quais, segundo Harrington (1993), representam graficamente as atividades que constituem um processo.

A Figura 21 apresenta o fluxograma dos processos relacionados à área educacional de competência municipal.

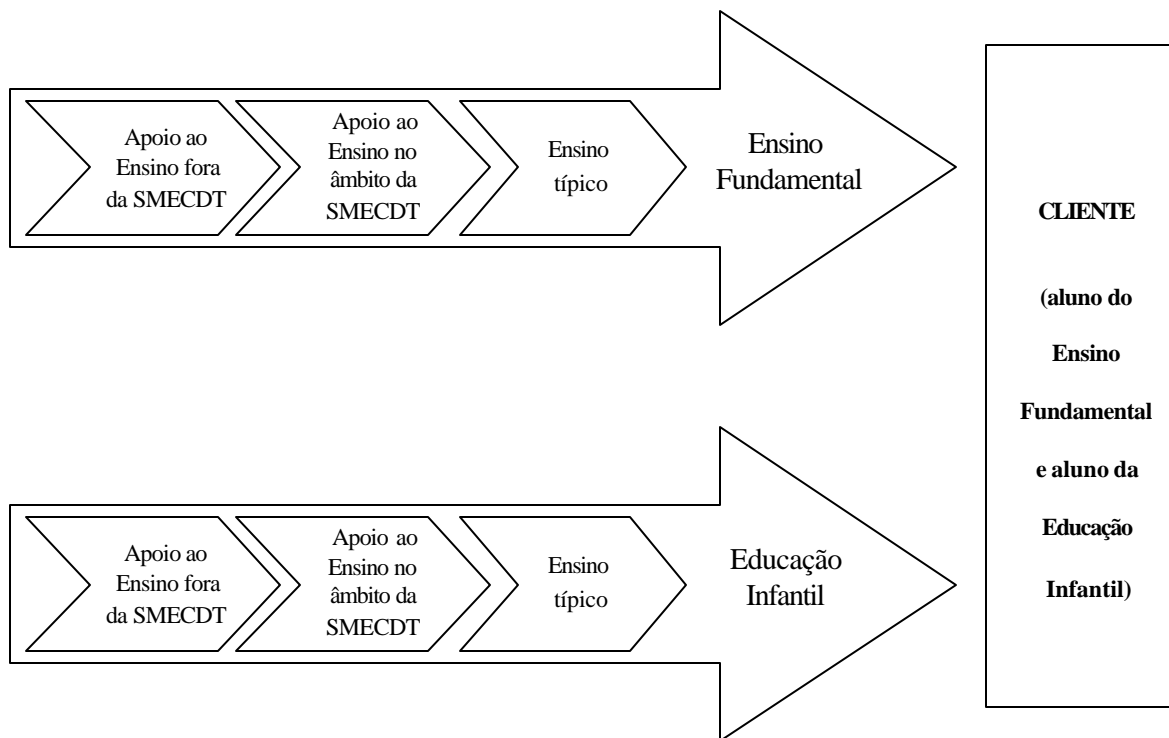


Figura 21. Processos da área educacional de competência do Município

A partir dos processos Educação Infantil e Ensino Fundamental, delimitam-se os subprocessos Ensino Típico e Apoio ao Ensino no âmbito da SMECDT para aplicação do modelo proposto.

Com base nas entrevistas efetivadas com os servidores selecionados e considerando tal delimitação, foram detectadas 23 atividades, as quais encontram-se relacionadas na Figura 22.

Já através da Figura 23 é possível perceber que todas as atividades têm algum tipo de relação com os processos em análise, mesmo que em alguns casos esta se materialize apenas de forma indireta, conforme abordagem efetivada mais adiante neste trabalho.

ATIVIDADES	
1)	Elaborar o planejamento do ensino
2)	Proceder a matrícula dos alunos
3)	Providenciar a transferência de alunos
4)	Contratar docentes e/ou servidores da educação
5)	Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores
6)	Administrar e/ou participar de programas de atualização e/ou capacitação de docentes
7)	Realizar serviços gerais de manutenção das escolas
8)	Elaborar projetos para captação de recursos
9)	Administrar ações em parcerias com outros órgãos
10)	Prestar contas para outros órgãos
11)	Fornecer transporte escolar
12)	Fornecer merenda escolar
13)	Atender serviços de biblioteca
14)	Participar de atividades extracurriculares
15)	Preparar aula
16)	Ministrar aula
17)	Avaliar o desempenho dos alunos
18)	Recuperar conteúdos
19)	Avaliar alunos em recuperação
20)	Elaborar relatórios de resultados
21)	Entregar os resultados para pais e/ou alunos
22)	Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno
23)	Prestar apoio psicológico na área da educação

Figura 22. Lista de atividades

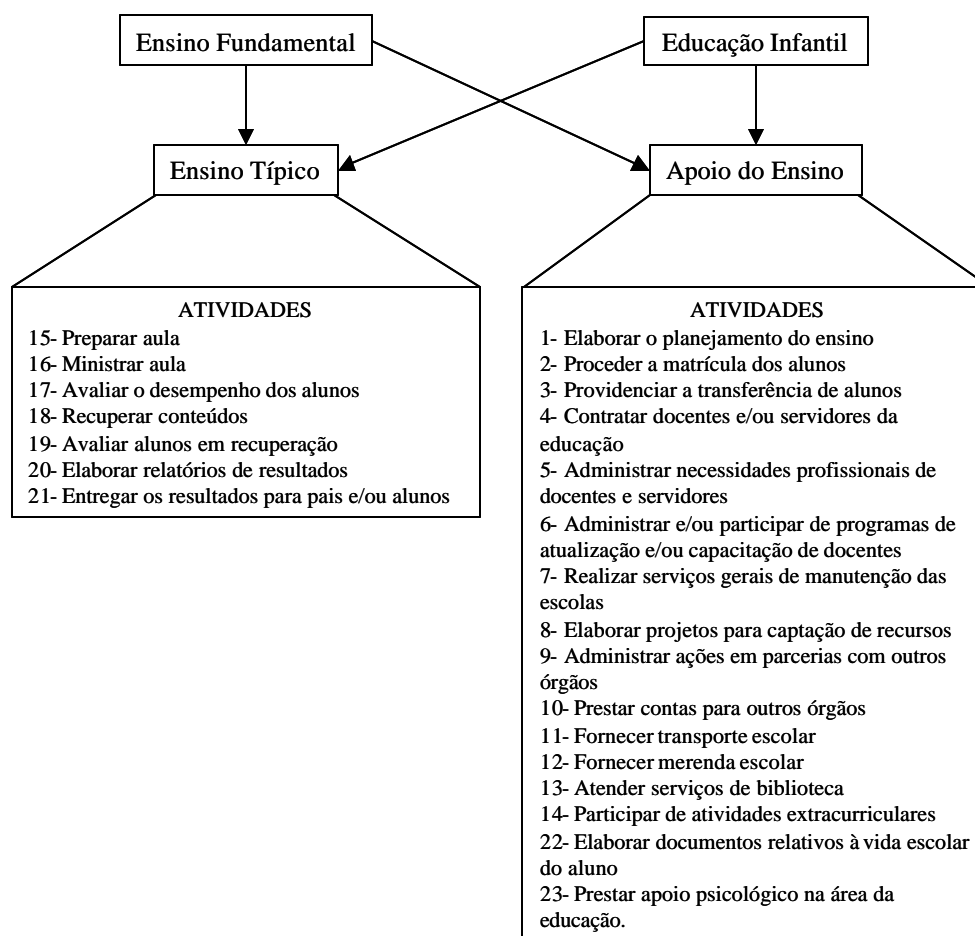


Figura 23. Relacionamento entre processos e atividades

As atividades 15, 16, 17, 18, 19, 20 e 21 são de Ensino Típico. As demais são de Apoio ao Ensino. A simplificação em relação às atividades de apoio, não procurando separar as realizadas no âmbito da SMECDT daquelas realizadas em outros departamentos se deve ao fato de que 11 das 23 atividades detectadas extrapolam as fronteiras departamentais.

Tal constatação resta evidenciada com a identificação das tarefas inerentes a cada uma das atividades, o que pode ser visualizado com a elaboração do Dicionário de Atividades, apresentado em forma da Figura 24.

ATIVIDADES	TAREFAS
1) Elaborar o planejamento do ensino	Elaborar o calendário escolar Programar eventos culturais e esportivos Estimar necessidades de recursos para programas da educação Encaminhar proposta de gastos à Secretaria da Administração e Fazenda (SAF) Alocar gastos na proposta orçamentária
2) Proceder a matrícula dos alunos	Preparar comunicado sobre as matrículas Receber solicitações de matrícula Comunicar ao aluno no caso de inexistência de vagas, encaminhando-o para outra escola Proceder a matrícula provisória Fixar prazo para a entrega dos documentos Confirmar matrícula Arquivar documentos dos matriculados Encaminhar casos não regulares para deliberação na SMECDT Deliberar sobre situações escolares não regulares Providenciar matrículas dos alunos com situações-problema resolvidas.
3) Providenciar a transferência de aluno	Receber solicitação de transferência Orientar para que aluno busque documento de aceitação em outra escola Arquivar documento de aceitação emitido pela escola de destino Emitir atestado de frequência Separar fichas individuais com dados parciais de aluno não concluinte do ano letivo Atualizar o histórico escolar de aluno concluinte do ano letivo Entregar documentos de transferência para aluno requerente.
4) Contratar docentes e/ou servidores da educação	Levantar necessidades de pessoal Elaborar Requisição de Pessoal Enviar Requisição de Pessoal à SAF Selecionar pessoal temporário Realizar concurso público para provimento de pessoal Contratar servidores Alocar pessoal disponível nas escolas e SMECDT
5) Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores	Elaborar documento contendo reivindicação Encaminhar documento de reivindicação à Direção da Escola ou chefia imediata Tomar conhecimento da reivindicação e encaminhá-la à SMECDT Encaminhar doc. para Setor Jurídico e/ou Secretaria própria Estudar e opinar sobre a reivindicação Encaminhar doc. para Gabinete do Prefeito para deliberação Deliberar sobre a solicitação Encaminhar documento com resposta para a SMECDT Encaminhar documento com resposta para a Direção da Escola e/ou interessado Atender solicitação do servidor

Figura 24. Dicionário de atividades (continua)

<p>6) Administrar e/ou participar de programas de atualização e/ou capacitação de docentes/profissionais da educação</p>	<p>Planejar Jornada Pedagógica Contatar profissionais internos e/ou externos para Jornada Pedagógica Contratar profissionais para Jornada Pedagógica Realizar/participar da Jornada Pedagógica Levantar interessados em titulação na área da educação Contatar instituição de ensino para capacitação/titulação de docentes/profissionais da educação Firmar convênios com instituições de ensino para capacitação/titulação de docentes/profissionais da educação Encaminhar interessados Cadastrar no Programa de Transporte Cadastrar no Programa de Incentivo à Titulação Participar dos cursos</p>
<p>7) Realizar serviços de manutenção das escolas</p>	<p>Limpar instalações Elaborar e encaminhar à SMECDT doc. de Solicitação de Manutenção de Equipamento (eventualmente a solicitação pode se dar via telefone) Encaminhar à SAF doc. de Requisição de Manutenção de Equipamento Contratar serviços de manutenção de equipamento Receber equipamento consertado. Elaborar doc. de Requisição de Serviços de construção civil Encaminhar Requisição para Secretaria de Obras Encaminhar Requisição à SAF para contratação dos serviços Contratar serviços Realizar serviços (pessoal próprio) Receber serviços</p>
<p>8) Elaborar projetos para captação de recursos</p>	<p>Selecionar projeto previsto no Plano Plurianual Verificar a existência de programas de outros órgãos disponibilizando recursos Verificar exigências para captação de recursos Buscar subsídios para elaboração de projetos Elaborar projetos Entregar projetos no Órgão repassador de recursos</p>
<p>9) Administrar ações em parceria com outros órgãos</p>	<p>Contatar possíveis parceiros em programas de interesse público Verificar a viabilidade social do programa Enviar proposta para Setor Jurídico e SAF para posicionamento Deliberar sobre a legalidade e viabilidade do programa proposto Encaminhar proposta para Gab. do Pref. para posicionamento Assinar convênio Participar de reuniões com parceiros Cadastrar beneficiários Repassar recursos à entidade conveniada Fiscalizar aplicação dos recursos repassados Implementar ações de responsabilidade do Executivo Municipal</p>
<p>10) Prestar contas para outros órgãos</p>	<p>Organizar arquivos com informações operacionais e/ou financeiras Constituir processos de prestação de contas Solicitar informações para a SAF Enviar processo para Gab. do Prefeito Examinar processo para ciência e encaminhamento Encaminhar processo para órgão solicitante</p>

Figura 24. Dicionário de atividades (continua)

11) Fornecer transporte escolar	<p>Estabelecer roteiros com base nas matrículas</p> <p>Levantar usuários do transporte por roteiro e turno</p> <p>Encaminhar àSAF solicitação para aquisição das passagens escolares</p> <p>Comprar passagens escolares</p> <p>Empenhar despesa respectiva</p> <p>Alocar passagens de acordo com a demanda</p> <p>Realizar o transporte escolar com veículo próprio</p> <p>Encaminhar à SAF Requisição para contratação de serviços de manutenção de veículo próprio</p> <p>Contratar serviços de manutenção</p> <p>Receber veículo consertado</p> <p>Elaborar relatório de utilização do transporte escolar</p> <p>Enviar relatório àSMECDT</p> <p>Conferir relatórios</p> <p>Encaminhar àSAF o número de passagens gastas e o valor a ser pago</p> <p>Arquivar relatórios</p> <p>Pagar fornecedores de passagens</p>
12) Fornecer merenda escolar	<p>Estimar as necessidades de gêneros para o próximo semestre no âmbito da escola</p> <p>Enviar estimativa de consumo àSMECDT</p> <p>Levantar necessidades de todas as escolas para o próximo semestre</p> <p>Encaminhar proposta para a SAF. Analisar proposta no âmbito da SAF</p> <p>Orçar valores no âmbito da SAF</p> <p>Cientificar SMECDT sobre valores orçados</p> <p>Alocar recursos para merenda no orçamento anual</p> <p>Elaborar Requisição de Compras. Encaminhar Requisição de compras àSAF</p> <p>Comprar gêneros alimentícios através de licitações</p> <p>Programar entregas semanais diretamente nas escolas (gêneros alimentícios perecíveis e não-perecíveis)</p> <p>Conferir gêneros recebidos na escola</p> <p>Devolver gêneros inservíveis para o fornecedor</p> <p>Estocar gêneros na escola. Elaborar cardápio semanal</p> <p>Preparar merenda escolar de acordo com o cardápio. Servir a merenda escolar</p> <p>Elaborar mapas de consumo dos gêneros da merenda escolar</p> <p>Enviar mapas àSMECDT. Analisar mapas de consumo de merenda</p> <p>Devolver mapas de consumo de merenda para a Direção da Escola para sanar divergências</p> <p>Proceder ajustes dos mapas de consumo de merenda escolar ou justificar divergências. Encaminhar mapas com ajustes àSMECDT</p> <p>Arquivar mapas no âmbito da SMECDT</p>
13) Atender serviços de Biblioteca	<p>Organizar acervo bibliográfico</p> <p>Controlar empréstimos de livros e/ou revistas</p> <p>Receber solicitações de novos livros e/ou revistas</p> <p>Encaminhar solicitações de material bibliográfico para a Direção da Escola</p> <p>Elaborar Requisição de material bibliográfico</p> <p>Encaminhar Requisição de material àSMECDT</p> <p>Encaminhar Requisição de material àSAF</p> <p>Arquivar Requisição de material para efetivação de futura compra</p> <p>Comprar material</p> <p>Receber material e encaminhá-lo à escola</p> <p>Receber o material no âmbito da escola</p> <p>Cadastrar no acervo da Biblioteca</p> <p>Colocar à disposição dos usuários da Biblioteca</p>

Figura 24. Dicionário de atividades (continua)

14) Organizar e/ou participar de atividades extracurriculares	Organizar e/ou participar de reuniões de professores na escola Organizar e/ou participar de reuniões com os pais Organizar e/ou participar de reuniões na SMECDT Organizar e/ou participar de programas e/ou eventos extracurriculares
15) Preparar aula	Selecionar conteúdos Selecionar material sobre conteúdo a ser abordado em aula Pesquisar conteúdo selecionado Preparar plano de aula Revisar plano de aula previamente elaborado Preparar trabalhos a serem propostos em sala de aula Preparar questionários a serem respondidos Elaborar provas
16) Ministrara aula	Expor plano de aula Explicar conteúdos Administrar sessões de leitura e debates Administrar trabalhos individuais Administrar trabalhos em grupo Administrar atividades recreativas Aplicar provas e/ou trabalhos de avaliação
17) Avaliar o desempenho dos alunos	Avaliar trabalhos realizados (em grupo e/ou individuais) Proceder a avaliação qualitativa dos alunos Corrigir provas Atribuir notas/conceitos
18) Recuperar conteúdos	Explicar os conteúdos em recuperação Aplicar exercícios de recuperação Aplicar prova de recuperação
19) Avaliar desempenho de alunos em recuperação	Corrigir provas de recuperação Atribuir notas/conceitos
20) Elaborar relatórios de resultados	Preencher os diários de classe Encaminhar os diários de classe para a Direção da Escola
21) Entregar resultados para pais e/ou alunos	Receber boletins enviados pela SMECDT Entregar os boletins aos alunos e pais
22) Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno	Solicitar diários de classe aos professores Passar notas e dados de frequência para a ficha individual de cada aluno Digitar dados relativos a notas e frequência dos alunos Imprimir boletins escolares Preparar Comunicado sobre a entrega dos boletins Conferir dados dos boletins escolares Consertar possíveis erros nos boletins Entregar boletins aos professores Repassar dados de notas e frequência para o Histórico Escolar Arquivar Histórico Escolar na pasta individual de cada aluno
23) Prestar apoio psicológico na área da educação	Organizar e ministrar palestras para pais e alunos Organizar e ministrar cursos para profissionais da educação Atender alunos e pais

Figura 24. Dicionário de atividades

5.4 ETAPA 3: SELEÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS E CUSTEIO DAS ATIVIDADES

Mapeadas as atividades, dá-se início ao custeio respectivo, seguindo-se os passos mencionados no Capítulo 4.

5.4.1 Seleção das bases de custos

Conforme já explicitado, o tipo de custo a ser aplicado é o Custo Real e o período de aplicação é de outubro a dezembro de 2001.

5.4.2 Levantamento dos recursos

Busca-se a identificação dos recursos consumidos pelas atividades anteriormente mapeadas. Utilizam-se relatórios elaborados no âmbito dos setores de Contabilidade, de Pessoal, de Patrimônio, de Apoio da SMECDT e de Obras, para identificar e mensurar os recursos a serem alocados às atividades.

A base temporal dos dados coincide com o período analisado, portanto, é trimestral.

Na Figura 25 caracterizam-se esses recursos, buscando-se classificar as despesas respectivas no plano de contas e orçamento municipal.

No caso do recurso Depreciação, não obstante ter-se ciência de uma possível subavaliação de bens ocasionada pelo fato de ter sido realizada a última reavaliação patrimonial em 1993, isto é, oito anos antes do período analisado, entende-se como fundamental a sua inclusão entre os recursos a serem alocados às atividades. Isto porque, como ensinam Diniz et al. (2000), os quais consideram o disposto no artigo 106 da LF 4.320/64, a questão da reavaliação dos bens móveis e imóveis e previsões para depreciação, deve ser interpretada hoje, no âmbito do setor público, como uma “nova ordem de execução” e não como sugestão ou recomendação didática.

O método utilizado foi o de depreciação linear, considerando as taxas máximas permitidas constantes da Instrução Normativa 162, de 31/12/98, da Secretaria da Receita Federal. Na Tabela 1, são apresentados os valores referentes às quatro escolas municipais e Setor de Apoio da SMECDT.

RECURSOS IDENTIFICADOS		CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS RESPECTIVAS NO ORÇAMENTO
Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • Salário • Encargos <ul style="list-style-type: none"> - Férias - Décimo terceiro - INSS • Benefícios <ul style="list-style-type: none"> - Vale alimentação 	Órgão: SMECDT Unidade Orçamentária: Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e FUNDEF Função: Educação e Cultura Programas: Ensino Fundamental e Educação da Criança (0-6 anos) Subprogramas: Educação Pré-Escolar, Ensino Regular Atividades: Gastos com Ensino Fundamental com Recursos do FUNDEF e Manutenção das atividades do ensino pré-escolar Elementos: Remuneração de Pessoal Docente, Obrigações Patronais e Outros Serviços e Encargos
Depreciação	<ul style="list-style-type: none"> • Depreciação de bens imóveis (prédios escolares) • Depreciação de bens móveis (máquinas, equipamentos, móveis e utensílios) 	-
Materiais	<ul style="list-style-type: none"> • Material de consumo • Material de expediente 	Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE Função: Educação e Cultura Programa: Ensino Fundamental Subprograma: Ensino Regular Atividades: Serviço de Apoio e Supervisão Escolar e Desenvolvimento do Ensino Fundamental Elemento: Material de Consumo
Serviços de Terceiros	<ul style="list-style-type: none"> • Nutricionista • Assessoria na área da educação 	Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE Função: Educação e Cultura Programa: Ensino Fundamental Subprograma: Ensino Regular Atividade: Desenvolvimento do Ensino Fundamental Elemento: Outros Serviços e Encargos
Insumos	<ul style="list-style-type: none"> • Energia elétrica • Telefone 	Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE Função: Educação e Cultura Programa: Ensino Fundamental Subprograma: Ensino Regular Atividades: Desenvolvimento do Ensino Fundamental Elementos: Material de Consumo e Outros Serviços e Encargos

Figura 25. Recursos identificados (continua)

Veículo SMECDT	<ul style="list-style-type: none"> • Combustível • Manutenção • Seguro 	<p>Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE e Programa Suplementar de Ensino Função: Educação e Cultura Programas: Ensino Fundamental e Educação da Criança de 0 a 6 anos Subprogramas: Ensino Regular e Administração Geral Atividades: Desenvolvimento do Ensino Fundamental, Serviço de Apoio e Supervisão Escolar e Apoio aos Programas Suplementares de Ensino Elemento: Material de Consumo e Outros Serviços e Encargos.</p>
Conservação e Manutenção	<ul style="list-style-type: none"> • Conservação e manutenção de edificações • Conservação e manutenção de móveis e utensílios • Conservação e manutenção de máquinas e equipamentos 	<p>Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE Função: Educação e Cultura Programas: Ensino Fundamental e Educação da criança de 0 a 6 anos Subprogramas: Ensino Regular e Educação Pré-escolar Atividades: Desenvolvimento do Ensino Fundamental, Manutenção das Atividades do Ensino Pré-Escolar e Serviço de Apoio e Supervisão Escolar Elementos: Material de Consumo e Outros Serviços e Encargos.</p>
Outros	<ul style="list-style-type: none"> • Revelação de filmes fotográficos • Recarga de extintores de incêndio • Correio 	<p>Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE Função: Educação e Cultura Programa: Ensino Fundamental Subprograma: Ensino Regular Atividades: Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Serviço de Apoio e Supervisão Escolar Elementos: Material de consumo e Outros Serviços e Encargos.</p>
Transporte de alunos	<ul style="list-style-type: none"> • Aquisição de passagens escolares para transporte escolar • Ressarcimento valor passagens escolares • Veículos próprios: <ul style="list-style-type: none"> - Combustível - Manutenção - Seguro - Depreciação 	<p>Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE e Programa Suplementar de Ensino Função: Educação e Cultura Programas: Educação da Criança de 0 a 6 anos e Ensino Fundamental Subprogramas: Ensino Regular, Educação Pré-Escolar Atividades: Transporte Escolar do Ensino Fundamental, Transporte Escolar da Pré-Escola, Transporte Escolar ressarcimento e Salário-Educação. Elemento: Outros Serviços e Encargos.</p>

Figura 25. Recursos identificados (continua)

Viagens e Estadas	<ul style="list-style-type: none"> • Diárias • Pedágios • Passagens de ônibus 	<p>Órgão: SMECDT Un. Orç.: MDE Função: Educação e Cultura Programa: Ensino Fundamental e Educação da Criança de 0 a 6 anos Subprograma: Ensino Regular Atividades: Desenvolvimento do Ensino Fundamental, Manutenção das Atividades do Ensino Pré-Escolar e Serviço de Apoio e Supervisão Escolar Elementos: Diárias e Outros Serviços e Encargos.</p>
Merenda Escolar	<ul style="list-style-type: none"> • Gêneros alimentícios • Nutricionista 	<p>Órgão: SMECDT Un. Orç.: Programa Suplementar de Ensino Função: Educação e Cultura Programa: Ensino Fundamental Subprograma: Ensino Regular Atividades: Merenda Escolar com Recursos FNDE/PNAE e Merenda Escolar contrapartida Estado Elementos: Material de Consumo e Outros Serviços e Encargos</p>

Figura 25. Recursos identificados

Tabela 1. Depreciação de bens da educação/4º trimestre 2001

Nome da Escola/Setor	Depreciação de bens imóveis R\$	Depreciação de bens móveis R\$	TOTAL R\$
Escola Municipal Felipe Klein	380,00	284,53	664,53
Escola Municipal Santa Joana Francisca	2.809,27	1.436,59	4.245,86
Escola Municipal 25 de Julho	3.359,23	506,94	3.866,17
Escola Municipal de Morro Bock	840,00	543,93	1.383,93
Setor de Apoio da Secretaria Municipal da Educação, Cultura, Desporto e Turismo	-	1.179,55	1.179,55
TOTAL	7.388,50	3.951,54	11.340,04

Demonstram-se os recursos identificados e seus respectivos valores no período analisado, na Tabela 2.

Tabela 2. Valores dos Recursos

Recursos	Valor no período Outubro/Dezembro/2001 em R\$	Parcela do Total em %
A- Pessoal	135.223,89	64,85
B- Materiais	3.118,59	1,49
C- Insumos	3.486,63	1,67
D- Veículo SMECDT	2.990,09	1,44
E- Conservação e Manutenção	1.164,63	0,56
F- Transporte de alunos	44.118,75	21,16
G- Viagens e estadas	169,00	0,08
H- Merenda escolar	3.129,20	1,50
I- Serviços de terceiros	3.564,33	1,71
J- Outros	212,10	0,10
L- Depreciação	11.340,04	5,44
TOTAL	R\$ 208.517,25	100%

5.4.3 Cálculo do custo das atividades

Após os recursos serem identificados, cabe a respectiva alocação às atividades por meio dos direcionadores de recursos.

5.4.3.1 Seleção dos direcionadores de recursos

A escolha dos direcionadores, no caso deste trabalho, se deu com base nas entrevistas realizadas com o pessoal da SMECDT, incluindo professores e servidores do serviço de apoio, anteriormente identificados, e nos relatórios físico-financeiros existentes, tanto nesta secretaria, quanto na SAF. Foram consultados cartões-ponto, planilhas de utilização e de manutenção de veículos, registros de movimentação de estoques no almoxarifado, documentos comprobatórios de despesa, incluindo, neste caso, notas de empenho, notas fiscais e autorizações de compras ou de contratação de serviços, e registros analíticos e contábeis de bens móveis e imóveis.

A seguir, na Figura 26, são apresentados os direcionadores escolhidos para a alocação dos recursos às atividades.

Recursos	Direcionadores de recursos
Pessoal	Número de horas trabalhadas
Materiais	Consumo
Serviços de terceiros	Consumo
Insumos	Número de horas trabalhadas
Veículo SMECDT	Quilômetros rodados
Conservação e manutenção	Consumo
Transporte de alunos	Consumo
Viagens e estadas	Consumo
Merenda escolar	Consumo
Depreciação	Número de horas trabalhadas
Outros	Consumo

Figura 26. Direcionadores de recursos

5.4.3.2 Rastreamento dos recursos às atividades

O Recurso Pessoal, o qual representa 64,85% do total, é alocado às atividades tendo como direcionador o “número de horas trabalhadas” por servidor em cada atividade. Esse número foi obtido com base nas entrevistas realizadas, sendo que o resultado final passou por um processo de validação realizado pela Assessora Pedagógica da SMECDT. A Figura 27 apresenta tais dados.

Serv. \ Ativ.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	Total Hs	Efetivas	Ociosidade
A1-X	-	-	-	-	-	14	-	-	-	-	-	-	200	50	12	150	30	5	5	10	2	2	-	480	-	-
AB1-X	5	5	-	-	30	15	-	-	5	5	-	-	-	30	33	270	32	20	7	7	7	9	-	480	-	-
A2-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
A3-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	25	40	300	50	30	10	15	10	-	-	480	-	-
A4-Y	?	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
A5-Y	?	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
A6-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
A7-X	3	-	-	-	-	10	-	-	-	-	-	-	-	63	36	126	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
A8-X ⁴	1	4	-	-	10	6	-	-	-	-	-	-	-	20	24	84	24	10	4	4	5	4	-	200	-	-
A9-Z	15	40	15	-	-	10	25	25	25	25	20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-	300	-	-
A10-X	3	-	-	-	-	10	-	-	-	-	-	-	-	30	36	126	32	48	5	5	5	-	-	300	-	-
A11-X	3	-	-	-	-	10	-	-	-	-	-	-	-	30	36	126	32	48	5	5	5	-	-	300	-	-
AB2-X ⁵	3	5	-	-	10	6	-	-	-	-	-	-	-	30	18	126	32	48	5	5	6	6	-	300	-	-
A12-X	3	6	-	-	15	10	-	-	-	-	-	-	3	63	9	94	18	3	1	6	6	12	-	300	Efet.249	Ocios.51
A13-Z	-	-	-	-	-	-	90	-	-	-	-	438	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	528	-	-
B1-Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
B2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	480	-	-
B3-X ⁶	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	30	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
AB3-X	3	-	-	-	-	10	-	-	-	-	-	-	-	15	36	174	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
B4-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	30	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
B5-X	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	55	36	144	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
B6-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	60	9	174	32	15	2	5	3	-	-	300	-	-
B7-X	3	-	-	-	-	10	-	-	-	-	-	-	-	15	36	174	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
B8-X	3	-	-	-	-	10	-	-	-	-	-	-	-	15	36	174	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
B9-Z	5	15	15	-	-	10	-	-	15	15	15	10	-	12	30	202	30	15	3	5	3	80	-	480	-	-
B10-Z	-	-	-	-	-	-	132	-	-	-	-	396	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	528	-	-
BC1-Z	30	3	-	-	3	3	5	-	2	3	-	3	180	13	12	174	30	5	-	10	2	2	-	480	-	-
C1-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
D1-Z	30	3	-	-	3	3	5	-	2	2	-	3	3	13	10	174	30	5	-	10	2	2	-	300	-	-
D2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36	202	36	15	3	5	3	-	-	300	-	-
F1-W ¹	-	15	-	-	-	5	10	-	5	-	-	-	-	265	-	-	-	-	-	-	-	-	-	300	-	-
M ²	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B11-X ³	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15	36	174	36	15	3	5	3	-	-	300	Efet.290	Ocios.10
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	Total hs	-	-
E1-Z	-	-	-	2	30	6	15	12	36	27	261	12	-	15	-	-	-	-	-	-	-	12	-	428	-	-
E2-Z	30	27	9	3	116	66	33	30	42	30	2	18	2	45	-	-	-	-	-	-	-	27	-	480	-	-
E3-Z	-	-	-	-	-	-	40	-	12	12	399	40	-	25	-	-	-	-	-	-	-	-	-	528	-	-
E4-Z	2-	-	-	2-	70	55	5	70	60	60	5	5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	370	-	-
G1-Z ⁷	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	69	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	69	-	-
G2-Z ⁸	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	90	90	-	-
Total horas trabalho	166	123	39	25	287	269	360	137	204	179	771	925	388	916	797	4784	912	477	92	162	101	256	90	-	539 12460	61

Figura 27. Alocação das horas de pessoal – último trimestre de 2001

CÓDIGO DE PESSOAL POR ESCOLAS:

A	⇒ Escola Municipal de Ensino Fundamental 25 de Julho
B	⇒ Escola Municipal de Ensino Fundamental Santa Joana Francisca
C	⇒ Escola Municipal de Ensino Fundamental Felipe Klein
D	⇒ Escola Municipal de Ensino Fundamental Morro Bock
E	⇒ Secretaria Municipal de Educação, Cultura, Desporto e Turismo
AB	⇒ Lotação nas Escolas 25 de Julho e Santa Joana Francisca
BC	⇒ Lotação nas Escolas Santa Joana Francisca e Felipe Klein
F	⇒ Lotação fora da SMECDT
G	⇒ Lotação em outra Secretaria. Presta serviços em tempo parcial à SMECDT
X	⇒ Ensino Fundamental
Y	⇒ Educação Infantil
Z	⇒ Ambos os processos
W	⇒ Nenhum dos processos

OBSERVAÇÕES:

¹ Professora cedida para Fundação Assistencial de Picada Café – Diretora do Projeto Além da Escola.

² Professora cedida para o Estado – permuta com a professora/diretora da EMEF – 25 de julho.

³ Professora cedida para o Estado do RS – permuta com outro professor.

⁴ A professora esteve em licença-saúde até 29/10/01.

⁵ A professora manteve com o Município dois contratos emergenciais com carga horária de 25 h/semana cada.

⁶ A professora esteve afastada por licença gestante no período analisado.

⁷ O motorista trabalhou em média 1 hora/dia com transporte de alunos da educação infantil/ensino fundamental.

⁸ A psicóloga trabalhou em média 30h/mês com programas da área de educação, ensino fundamental e educação infantil.

Na Figura 27, pôde-se identificar horas de ociosidade na carga horária efetiva de duas servidoras. Tal constatação decorre da comparação entre a carga horária legal a que está submetido cada servidor e as horas efetivas de trabalho, as quais foram detectadas com base nas entrevistas realizadas. Uma terceira servidora encontrava-se em licença gestante no período analisado, sendo que os valores pagos pela Prefeitura foram considerados como dispêndios com ociosidade.

O próximo passo refere-se ao cálculo do percentual de tempo dedicado pelos servidores a cada uma das atividades, sendo que os resultados apurados estão no Apêndice A.

A partir da utilização dos percentuais de tempo dedicado pelos servidores a cada uma das atividades e os valores gastos no período analisado (APÊNDICE B), procede-se à alocação do recurso Pessoal às atividades.

Os recursos Insumos e Depreciação são alocados às atividades usando como direcionador o número de horas trabalhadas. Neste caso, não obstante entender-se que tal direcionador não seja aquele que represente melhor o consumo das atividades, é o que mostrou-se disponível diante da inexistência de controles específicos. Já o recurso Veículo da

SMECDT tem como direcionador os quilômetros rodados para o desenvolvimento de cada atividade.

Finalmente, em relação aos demais recursos levantados, a alocação é efetivada com base no consumo dos recursos em cada atividade. No caso dos recursos Transporte de alunos e Merenda escolar, tal critério viabiliza a alocação direta dos insumos às atividades respectivas. Dadas as características de tais programas, os quais apresentam-se como básicos para a educação no âmbito municipal, a sistemática de fixação de recurso, atividade e direcionador com relação de reciprocidade direta, buscou uma maior acurácia dos custos respectivos.

A acurácia, neste caso, é recomendável pois ambos são programas para os quais os municípios recebem verbas de outras esferas de governo para seus custeios e que estão entre os que mais consomem recursos não vinculados à pessoal na área da educação. Inclusive, na percepção dos clientes externos da educação no âmbito municipal, as atividades “Fornecer transporte escolar” e “Fornecer merenda escolar” são tidas como essenciais.

Nos Apêndices C e D, apresenta-se a alocação dos recursos consumidos às atividades.

Após a alocação dos diversos recursos às atividades, pode-se calcular o custo total das 23 atividades por meio da soma de todos os recursos atribuídos a elas. A Figura 28 apresenta a matriz de recursos por atividade.

5.4.3.3 Breve análise do custo das atividades

Com base na referida matriz, é possível a realização de diversas análises que subsidiarão a tomada de decisão na gestão pública municipal.

Pela análise do *ranking* das atividades que consomem recursos há a possibilidade de identificar aquelas em que a Administração deve centrar os seus esforços de melhoria, por apresentarem um custo expressivo para a instituição.

Na Figura 29, apresenta-se o custo total das atividades com base na chamada Análise de Pareto²². É demonstrada a participação de cada atividade nos custos totais da área educacional, bem como, os custos e percentuais acumulados respectivos.

²² Análise de Pareto: identificação e interpretação de fatores significativos utilizando a regra de Pareto, segundo a qual 20% de um conjunto de variáveis independentes é responsável por 80% do resultado (PLAYER et al., 2000).

Ativ. Rec.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	Total	Ocios.
A	2345,19	1921,12	623,15	399,83	3820,10	3613,43	2980,90	2321,27	2823,65	2565,98	5559,06	5378,35	4695,85	9729,58	8543,46	51887,99	9858,89	5022,37	981,76	1776,94	1077,11	3959,17	743,29	132628,44	2595,45
B	62,37	155,93	31,19	-	155,93	-	654,90	93,56	155,93	311,86	124,74	31,19	62,37	-	155,93	93,56	93,56	31,19	31,19	405,41	-	467,78	-	3118,59	-
C	46,37	34,52	10,81	6,97	80,19	75,31	100,76	38,35	57,18	50,21	215,82	259,06	108,43	256,27	223,14	1338,53	255,22	133,54	25,80	45,33	28,24	71,48	25,10	3486,63	-
D	148,01	35,58	11,66	112,13	533,43	385,72	70,87	419,21	381,24	365,09	378,25	50,83	2,99	59,50	-	-	-	-	-	-	-	35,58	-	2990,09	-
E	1,63	1,16	0,35	0,23	2,91	2,57	1146,81	1,28	1,98	1,75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,51	-	2,45	-	1164,63	-
F	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	44118,75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	44118,75	-
G	-	-	-	-	-	118,30	-	-	50,70	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	169,00	-
H	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3129,20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3129,20	-
I	-	-	-	-	-	2400,00	-	-	-	-	-	1164,33	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3564,33	-
J	-	-	-	-	-	-	181,00	-	-	-	-	-	-	31,10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	212,10	-
K	150,82	112,27	35,15	22,98	260,82	244,94	327,73	124,74	185,98	163,30	701,95	842,56	352,68	833,49	725,76	4353,45	830,09	434,32	83,92	147,42	91,85	232,47	81,65	11340,04	-
Total R\$	2754,39	2260,58	712,31	541,84	4853,38	6840,27	5462,97	2998,41	3656,67	3458,19	51098,57	10855,52	5222,32	10909,94	9648,29	57673,53	11037,76	5621,42	1122,67	2376,61	1197,20	4768,93	850,04	205921,80	2595,45 208517,25

Figura 28. Matriz de custos das atividades

LEGENDA:

A – Pessoal
 B – Materiais
 C – Insumos
 D – Veículos SMECDT
 E – Conservação e Manutenção
 F – Transporte de alunos
 G – Viagens
 H – Merenda Escolar
 I – Serviços de Terceiros
 J – Outros
 K – Depreciação

1- Elaborar o planejamento do ensino
 2- Proceder a matrícula dos alunos
 3- Providenciar a transferência de alunos
 4- Contratar docentes e/ou servidores da educação
 5- Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores
 6- Administrar e/ou participar de programas de atualização e capacitação de docentes
 7- Realizar serviços gerais de manutenção das escolas
 8- Elaborar projetos para captação de recursos
 9- Administrar ações em parcerias c/outros órgãos
 10- Prestar contas p/outros órgãos
 11- Fornecer transporte escolar
 12- Fornecer merenda escolar

13- Atender serviços de biblioteca
 14- Participar de atividades extracurriculares
 15- Preparar aula
 16- Ministrar aula
 17- Avaliar o desempenho dos alunos
 18- Recuperar conteúdos
 19- Avaliar alunos em recuperação
 20- Elaborar relatórios de resultados
 21- Entregar os resultados para pais e/ou alunos
 22- Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno
 23- Prestar apoio psicológico na área de educação

Atividades	Custo Total R\$	%	Acumulado R\$	% Acumulado
16	57.673,53	28,01	57.673,53	28,01
11	51.098,57	24,81	108.772,10	52,82
17	11.037,76	5,36	119.809,86	58,18
14	10.909,94	5,30	130.719,80	63,48
12	10.855,52	5,27	141.575,32	68,88
15	9.648,29	4,69	151.223,61	73,44
06	6.840,27	3,32	158.063,88	76,76
18	5.621,42	2,73	163.685,30	79,49
07	5.462,97	2,65	169.148,27	82,14
13	5.222,32	2,54	174.370,59	84,68
05	4.853,38	2,36	179.223,97	87,03
22	4.768,93	2,32	183.992,90	89,35
09	3.656,67	1,77	187.649,57	91,13
10	3.458,19	1,68	191.107,76	92,81
08	2.998,41	1,46	194.106,17	94,26
01	2.754,39	1,34	196.860,56	95,60
20	2.376,61	1,15	199.237,17	96,75
02	2.260,58	1,10	201.497,75	97,85
21	1.197,20	0,58	202.694,95	98,43
19	1.122,67	0,55	203.817,62	98,98
23	850,04	0,41	204.667,66	99,39
03	712,31	0,34	205.379,97	99,74
04	541,84	0,26	205.921,80	100,00
Total	205.921,80	100,00	205.921,80	100,00

Figura 29. Custo total das atividades – Análise de Pareto

A atividade “16- Ministrar aula” é a mais significativa em termos de custos, consumindo 28,01% dos recursos alocados à área educacional. Esta atividade somada à “11- Fornecer transporte escolar” representará a alocação de 52,82% dos recursos. Ainda, se considerarmos os custos das atividades 16 e 11, já referidas, e mais a “17- Avaliar o desempenho dos alunos”; “14- Participar de atividades extracurriculares”; “12- Fornecer merenda escolar”; “15- Preparar aula”; “6- Administrar e/ou participar de programas de atualização e capacitação de docentes” e “18- Recuperar conteúdos”, teremos computado 79,49% dos recursos alocados em 34,78% das atividades.

Neste caso, cabe à administração canalizar os esforços de melhoria nestas oito atividades mais expressivas para obter um melhor resultado em termos de melhoria de processos e diminuição de custos. Entre estas oito atividades, há que se referir que quatro pertencem ao subprocesso Ensino Típico e quatro ao Apoio ao Ensino.

Entre as mais expressivas, encontram-se as atividades de transporte escolar e merenda escolar, ambas de Apoio ao Ensino. O transporte de alunos representou a segunda atividade que mais consumiu recursos (24,81% dos recursos consumidos no trimestre), ficando aquém tão-somente da atividade “16- Ministrar aula”.

Tal resultado decorre, em parte, da política de nucleação do ensino, adotada na maioria dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul na década de 90, a qual consiste na manutenção de um reduzido número de escolas, nas localidades principais, e o transporte dos alunos de todo o município para estas. Na medida que tanto o Governo Federal, quanto o do Estado, repassam recursos aos municípios para serem gastos no transporte escolar, resta evidenciado que trata-se de um programa tido como de fundamental importância para a manutenção e o desenvolvimento do ensino público.

No período estudado (outubro a dezembro de 2001) foram transportados regularmente 228 alunos, sendo que o custo por aluno foi de R\$ 224,12. Considerando que no período cada aluno realizou em média 98 viagens, temos um custo unitário de R\$ 2,29.

Uma simples comparação deste valor com a passagem paga pelo transporte escolar realizado através de empresas detentoras de concessão de linhas regulares de transporte coletivo (R\$ 1,10 por viagem), induziria a conclusão de que a terceirização de todas as linhas de transporte escolar seria vantajoso para o Município. Entretanto, alguns aspectos devem ser levados em consideração para a tomada de decisão, além da referida comparação.

Primeiro, que a utilização do transporte através de linhas regulares de ônibus não é viável para o universo dos alunos que necessitam de tal serviço. Aqueles alunos que residem em locais distantes dos trajetos percorridos pelos ônibus de linha regular terão que ser transportados ou por veículo próprio, ou por de terceiros. Em ambos os casos o custo tenderá a ser mais elevado do que o de transporte por ônibus regular.

Segundo, que parte do custo de R\$ 2,29 por viagem decorre da necessidade de realização de tarefas de planejamento, controle e avaliação da atividade “Transporte Escolar”, portanto, não estão ligadas diretamente à prestação do serviço. Neste caso, com a terceirização do transporte em todas as linhas tal parcela do custo unitário não será extinta.

Terceiro, parte dos recursos utilizados para a aquisição dos veículos que realizam o transporte escolar foi repassada, através de convênios, pela União ao Município, sem cláusula de devolução dos valores. Neste caso, o Município financiou com recursos próprios aproximadamente 20% do valor despendido com os veículos usados para o transporte escolar.

Do exposto, vê-se que uma tomada de decisão do tipo “transportar alunos X terceirizar serviço” exige a consideração de diversos aspectos que não aqueles decorrentes da simples mensuração de custos.

Em relação à atividade “12- Fornecer merenda escolar”, quinta mais expressiva em termos de custo entre as 23 levantadas, constatou-se um custo unitário de refeição de R\$ 0,50 ($\text{R\$ } 10.855,52 \div 21.589 \text{ refeições}$). Com base em tal informação caberá à Administração

avaliar o seu programa de merenda escolar utilizando-se da técnica do *Benchmarking*, o que de resto pode ser implementado para a análise de outras atividades do campo educacional.

Finalmente, há que se salientar a expressividade da atividade “Preparar aula”, sexta no *ranking* das que mais consomem recursos, com um custo total no trimestre analisado de R\$ 9.648,29, ou 4,69% do custo total das atividades. Neste caso, resta evidente a preocupação dos docentes com a atualização dos conteúdos a serem ministrados em sala de aula.

5.5 ETAPA 4: ANÁLISE DE VALOR DO PROCESSO

Nesta etapa, será efetivada uma análise de valor agregado das atividades levantadas através das entrevistas realizadas no âmbito da SMECDT. Esta subsidiará a determinação de pontos considerados críticos no âmbito do macroprocesso educacional do município analisado.

Para a análise de valor agregado das atividades há a necessidade de utilizar-se o conhecimento e experiência dos responsáveis pela administração da SMECDT e assessoria pedagógica, materializados através de entrevistas, para classificação das atividades em:

- atividades com valor real agregado (VRA);
- atividades com valor empresarial agregado (VEA);
- atividades não-valor agregado (NVA).

5.5.1 Definição das atividades que são VRA, VEA ou NVA

Considerando o entendimento de Ostrenga et al. (1997), a definição das atividades para as categorias de valor agregado se baseou nas respostas dadas pelos entrevistados a seguinte pergunta:

- Se a atividade X deixar de ser executada, o cliente irá se importar, ou ainda, ele entenderá que tal fato pode acarretar prejuízo no seu nível de satisfação em relação ao resultado do processo?

As respostas, a nível deste trabalho, consideraram tanto os clientes externos quanto os internos no âmbito da SMECDT. Isto porque foi utilizado na análise o entendimento de que a classificação se daria em três categorias de valor agregado, conforme apresentado anteriormente.

Na prática, a classificação se deu da seguinte forma:

- se a resposta à questão proposta foi positiva por parte dos clientes externos do sistema educacional, a atividade é VRA;
- se a resposta à questão for negativa por parte dos clientes externos e positiva em relação aos clientes internos, a atividade é VEA;
- se a resposta à questão for negativa por parte dos clientes externos e negativa por parte dos internos, a atividade é NVA.

No Apêndice E são apresentadas as classificações atribuídas às atividades com base na Análise de Valor efetivada.

As atividades com valor real agregado, não-valor agregado e com valor empresarial agregado são elencadas nas Tabelas 3, 4 e 5.

Tabela 3 Atividades com valor real agregado – VRA

Item	Atividade	Recursos consumidos (em R\$)
2	Proceder a matrícula dos alunos	2.260,58
3	Providenciar a transferência de alunos	712,31
11	Fornecer transporte escolar	51.098,57
12	Fornecer merenda escolar	10.855,52
13	Atender serviços de biblioteca	5.222,32
16	Ministrar aula	57.673,53
17	Avaliar o desempenho dos alunos	11.037,76
21	Entregar os resultados para pais e/ou alunos	1.197,20
23	Prestar apoio psicológico na área da educação	850,04
Total dos recursos consumidos		140.907,83

Tabela 4 Atividades não-valor agregado – NVA

Item	Atividade	Recursos consumidos (em R\$)
18	Recuperar aula	5.621,42
19	Avaliar alunos em recuperação	1.122,67
Total dos recursos consumidos		6.744,09

Tabela 5 Atividades com valor empresarial agregado – VEA

Item	Atividade	Recursos consumidos (em R\$)
1	Elaborar o planejamento do ensino	2.754,39
4	Contratar docentes e/ou servidores da educação	541,84
5	Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores	4.853,38
6	Administrar e/ou participar de programas de atualização e/ou capacitação de docentes	6.840,27
7	Realizar serviços gerais de manutenção das escolas	5.462,97
8	Elaborar projetos para captação de recursos	2.998,41
9	Administrar ações em parceria com outros órgãos	3.656,67
10	Prestar contas para outros órgãos	3.458,19
14	Participar de atividades extracurriculares	10.909,94
15	Preparar aula	9.648,29
20	Elaborar relatórios de resultados	2.376,61
22	Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno	4.768,93
	Total dos recursos consumidos	58.269,89

A análise de valor agregado das 23 atividades relacionadas ao ensino público municipal evidenciou que 68,43% do total de recursos foram alocados em atividades VRA (09). Já as atividades VEA (12) e NVA (02) consumiram, respectivamente, 28,30% e 3,27% do total dos recursos alocados.

5.6 ETAPA 5: ESPECIFICAÇÃO DO FLUXO DE TRABALHO INTRA E INTERATIVIDADES

Esta etapa é cumprida com a execução de duas subetapas, as quais serão comentadas a seguir.

5.6.1 Delimitar o relacionamento entre as atividades

O relacionamento entre as atividades pode ser visualizado na Figura 30, onde são apresentadas aquelas inerentes aos subprocessos: Ensino Típico e Apoio ao Ensino.

O nível de detalhe empregado no mapeamento das atividades dos processos Ensino Fundamental e Educação Infantil objetivou identificar as principais atividades desempenhadas, para alocar os seus gastos aos objetos de custo de forma mais fidedigna possível.

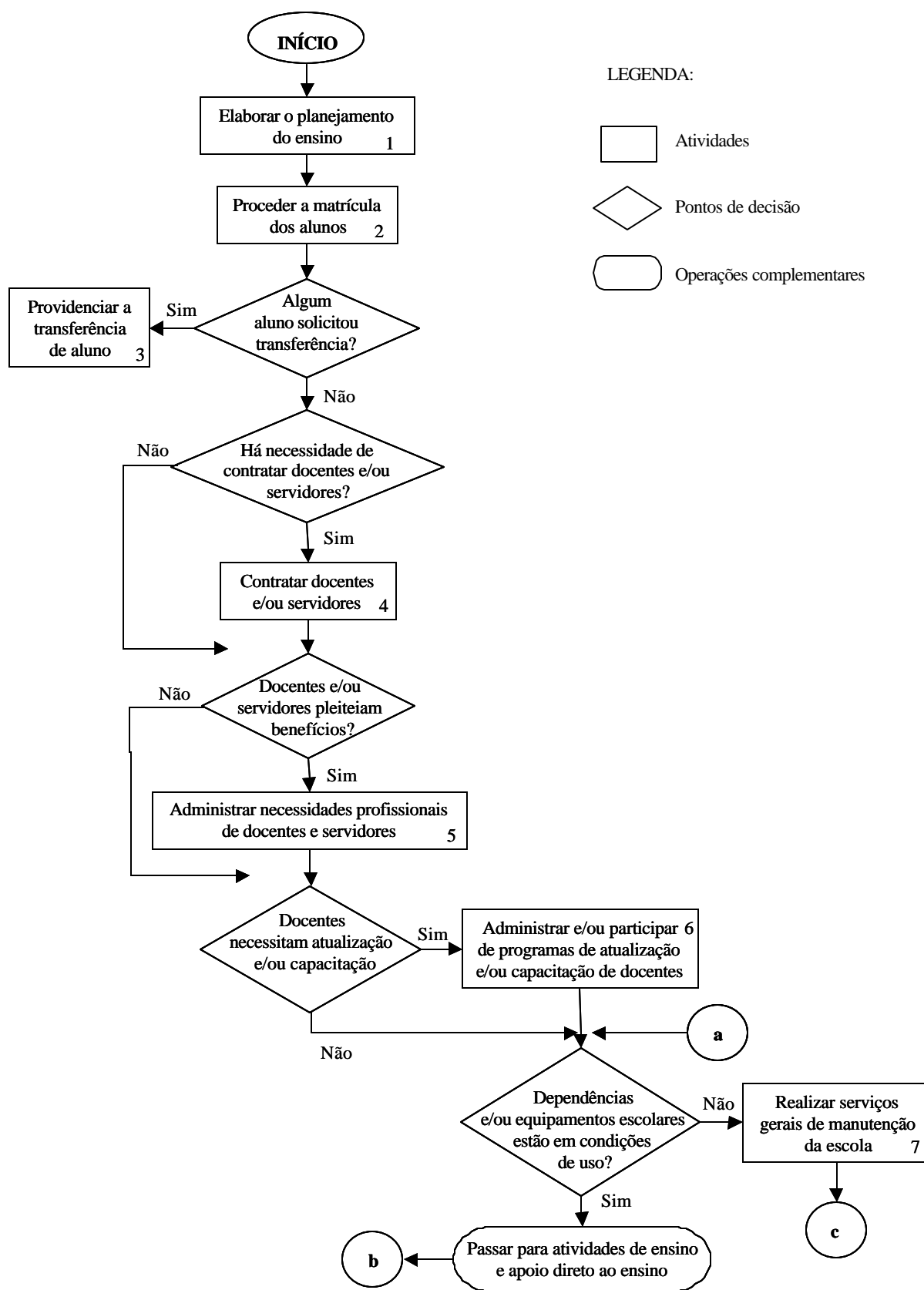


Figura 30. Fluxograma das atividades de ensino (continua)

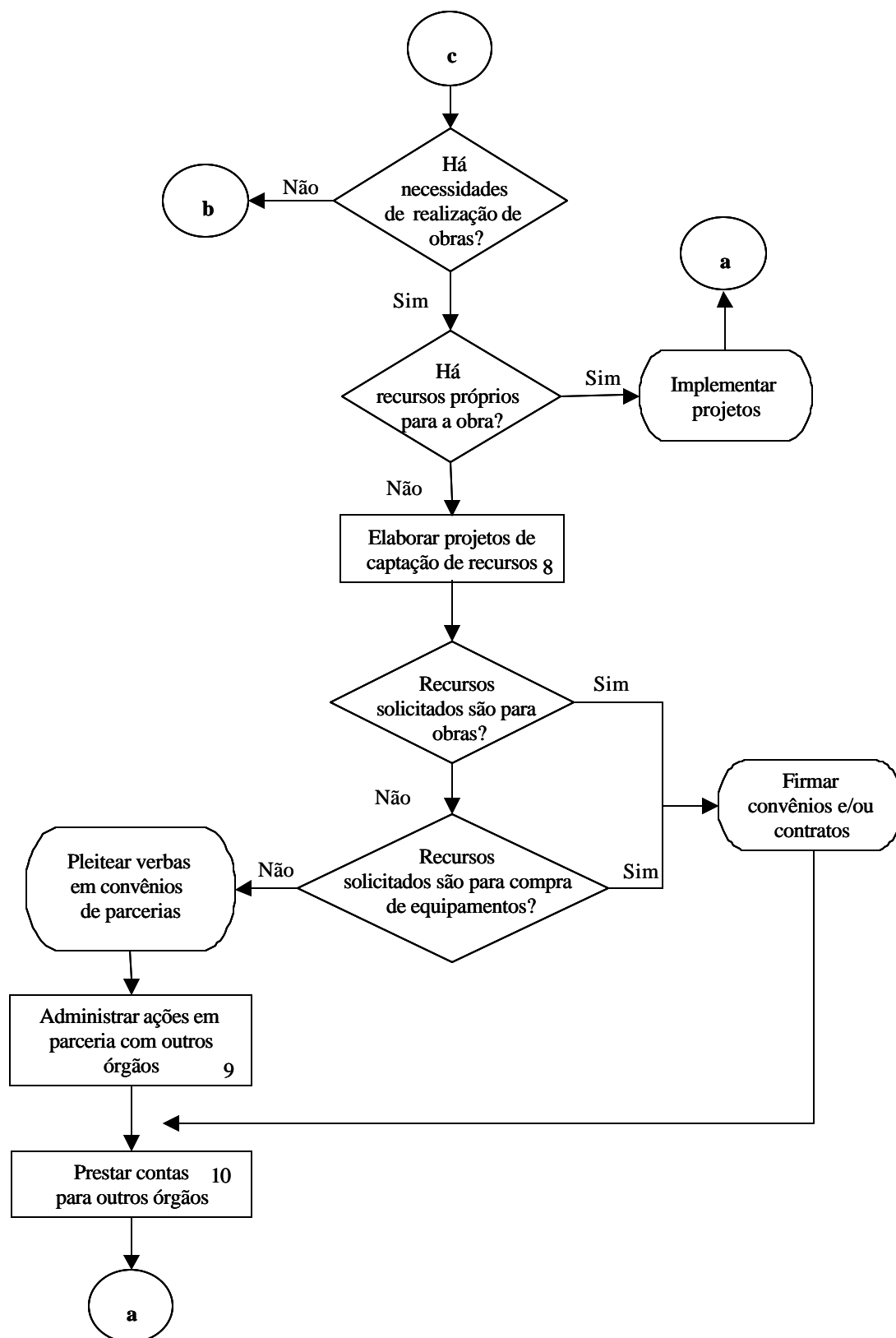


Figura 30. Fluxograma das atividades de ensino (continua)

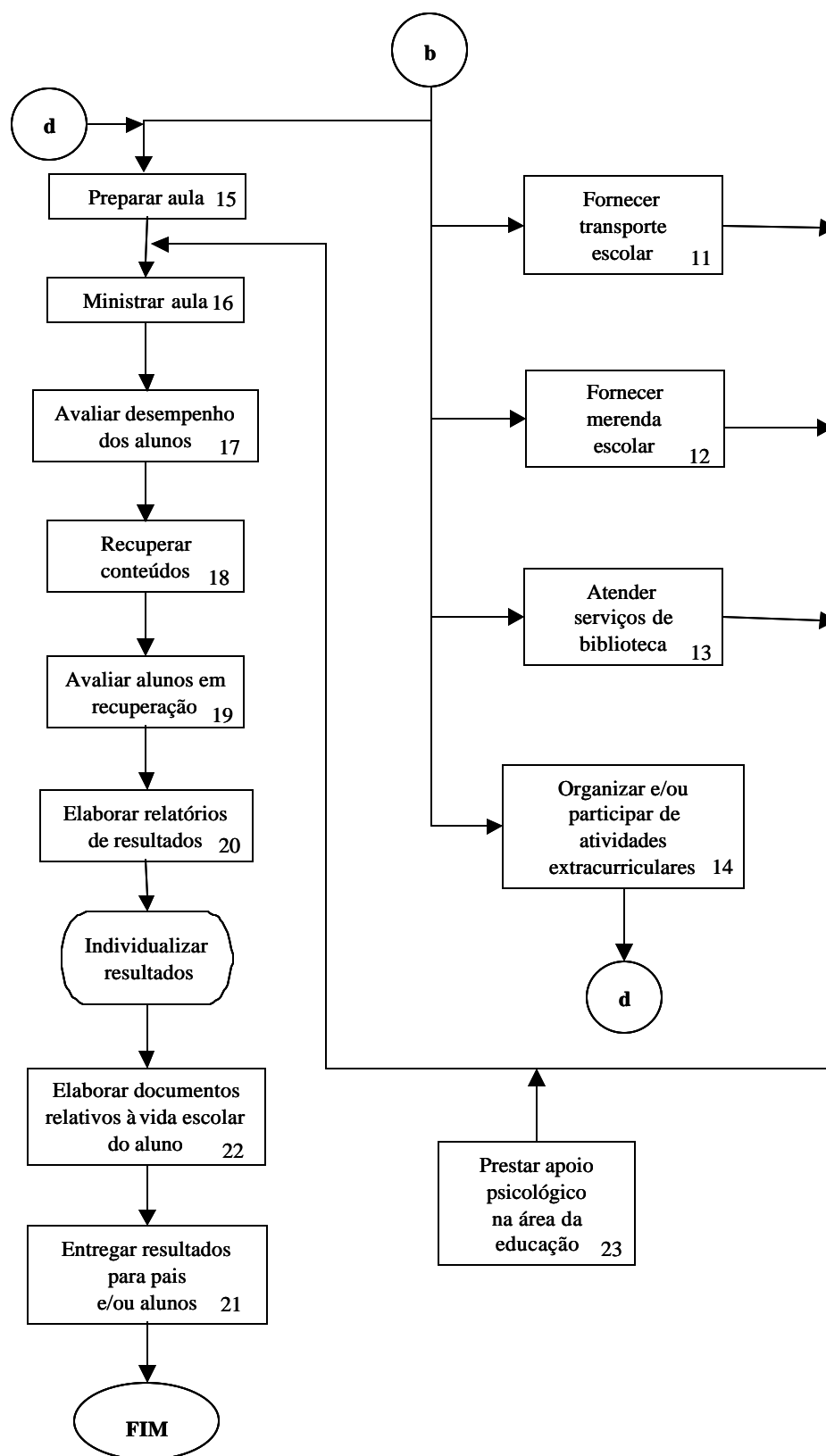


Figura 30. Fluxograma das atividades de ensino

5.6.2 Preparação dos fluxogramas das atividades em análise

Na Figura 30, foi apresentado o diagrama de fluxo contendo as relações entre as diversas atividades detectadas. Neste momento, antes de determinar pontos críticos de gestão pública, há que se elaborar os fluxogramas das atividades, com as relações entre as tarefas executadas.

A especificação das atividades em nível de tarefas, não obstante ser inexigível para a Análise de Valor, segundo Ostrenga et al. (1997), será efetivada com o intuito de análise dos fluxos internos de trabalho e de dimensionamento do campo de análise nesta dissertação.

Conforme se verifica nos fluxogramas apresentados no Apêndice F, as atividades 1, 4 e 5 a 14 envolvem tarefas realizadas no âmbito da SMECDT e, também, de outras secretarias.

A mensuração dos custos na presente dissertação encontra-se limitada às tarefas realizadas no âmbito da SMECDT. Já a determinação de pontos críticos de gestão exige o estudo das relações intra e interatividades. Assim, tanto os clientes internos quanto os externos têm que ser considerados na análise.

5.7 ETAPA 6: DETERMINAÇÃO DE PONTOS OPERACIONAIS CRÍTICOS DE GESTÃO PÚBLICA

As duas atividades apresentadas como NVA não são consideradas essenciais para os clientes externos e tampouco para o funcionamento do sistema educacional do município, o que pressupõe a necessidade de implementação de medidas visando à minimização da utilização de recursos físicos e financeiros para sua efetivação. Por natureza, podem ser consideradas como pontos críticos de gestão. Entretanto, a eliminação pura e simples destas atividades, mesmo que desejável a nível teórico, na prática nem sempre é viável, ou até mesmo pode mostrar-se indesejável.

As atividades “18- Recuperar conteúdos” e “19- Avaliar alunos em recuperação”, consideradas NVA, consomem, respectivamente, 2,73% e 0,41% do total dos recursos. Apresentam-se, respectivamente, como a oitava e vigésima atividade que mais consomem recursos. São típicas atividades de retrabalho que materializam deficiências no sistema educacional. Neste caso, a melhoria dos processos é que levará a um menor dispêndio de recursos, tanto físicos quanto financeiros, nestas atividades.

O custo da atividade “18- Recuperar conteúdos”, por exemplo, mostra-se superior ao da “13-Atender serviços de biblioteca”, a qual é VRA e materializa o esforço da administração em prover instrumentos de apoio ao ensino. Neste caso, gasta-se mais com a recuperação dos conteúdos não assimilados do que na provisão de meios para o reforço do ensino prestado em sala de aula.

No Apêndice G, apresentou-se o custo total das atividades em ordem decrescente e incluiu-se o custo de ociosidade da mão-de-obra. Esta, por sua vez, mostrou-se mais expressiva do que sete das atividades executadas na área educacional. A ociosidade da mão-de-obra, portanto, constitui-se em ponto crítico de gestão, o qual deve merecer a atenção de parte da administração em seus esforços de melhoria dos processos.

No exame do fluxo de trabalho intra-atividades, verifica-se que há casos de redundância na execução de tarefas, repetição de trabalho e gargalos, senão vejamos:

a) redundância:

- na atividade 5- Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores, a reivindicação para ser atendida tem de ter a concordância de quatro servidores superiores hierarquicamente e/ou agentes políticos, sendo dois no âmbito da SMECDT;
- na atividade 9- Administrar ações em parceria com outros órgãos, quatro pessoas opinam sobre a viabilidade da assinatura de um determinado convênio, sendo que apenas duas consideram aspectos eminentemente técnicos.

b) repetição de trabalho:

- na atividade 12- Fornecer merenda escolar, uma proposta de compra de gêneros alimentícios pode passar pela análise técnica de servidores em três oportunidades diferentes no fluxo normal de trabalho existente, sendo duas no âmbito da SMECDT;
- a tarefa Levantar interessados em titulação, da atividade 6- Administrar e/ou participar de atualização e/ou capacitação de docentes, repete trabalho já efetivado no âmbito da atividade 5- Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores;
- a tarefa Programar evento extracurricular, da atividade 14- Organizar e/ou participar de atividades extracurriculares, repete trabalho realizável na tarefa Programar eventos culturais e esportivos da atividade 1- Elaborar o planejamento do ensino.

c) gargalo

- na atividade 13- Atender serviços de biblioteca, há um gargalo na tarefa Arquivar requisição para futura compra, o qual poderia ser solucionado com a alteração do fluxo de trabalho

adicionando tarefas relativas a planejamento de necessidades de material bibliográfico com antecedência anual, isto é, quando da elaboração da proposta orçamentária.

Analisando-se o relacionamento entre as atividades, é possível verificar que há deficiência na utilização do serviço de apoio psicológico na área da educação, bem como o não-enquadramento das despesas respectivas nos programas vinculados à educação. Pela análise do fluxo de trabalho interatividades, verifica-se que tal serviço, não obstante ser considerado essencial pelos clientes externos, não se encontra totalmente vinculado ao processo educacional do município. Tal atividade não é cliente de outras desta área o que a caracteriza como uma variável exógena no processo. A servidora que presta apoio psicológico na área educacional aloca em média 30 horas ao mês de sua carga horária para prestar tais serviços, entretanto, o seu regime de subordinação está vinculado formalmente apenas ao responsável pela Secretaria de Saúde. Tal situação evidencia que a prestação de tais serviços está vinculada a disponibilidade da profissional e não a demanda respectiva.

Além disso, constatou-se que os pagamentos totais realizados a tal servidora são atribuídos a programas vinculados à área da saúde. Tal procedimento contábil, além de contrariar o disposto na Lei Federal nº 4320/64, que disciplina, entre outros, a classificação da despesa no serviço público, prejudica a real atribuição dos recursos efetivamente gastos na área educacional aos objetos de custo respectivos.

Pelo exposto, constata-se a viabilidade do uso do ABM para prover informações gerenciais no âmbito da administração pública, bem como para a determinação de pontos operacionais críticos de gestão, os quais deverão ser passíveis de esforços de melhoria por parte da administração.

As próximas etapas explicitarão o custeio dos objetos de custo na área da educação pública municipal.

5.8 ETAPA 7: LEVANTAMENTO E ARTICULAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTO E DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

As etapas 1 a 3 da metodologia proposta apresentaram a primeira fase de um modelo típico de ABC: o custo das atividades. Já nas etapas 4 a 6 desenvolvem-se procedimentos para análise de informações gerenciais características da gestão baseada em atividades-ABM. A partir deste momento, inicia-se o custeio dos objetos de custo, segunda fase de um modelo típico de ABC.

5.8.1 Identificação dos objetos de custo

Os objetos de custo fixados para a aplicação do modelo conceitual são os seguintes:

- aluno do ensino fundamental;
- aluno da educação infantil.

Foram escolhidos estes dois objetos pois personificam os clientes diretos dos dois processos analisados. Entretanto, o modelo permite o custeio de outros, tais como:

- aluno por escola;
- aluno por série;
- transporte escolar por usuário; etc.

5.8.2 Definição dos direcionadores das atividades

Para definição dos direcionadores de atividades, há que se realizar uma tarefa precedente, qual seja: correlacionar as atividades com os objetos de custo.

5.8.2.1 Correlação das atividades com objetos de custo

A correlação se dará em relação a “ensino fundamental”, “educação infantil” e “outras atividades”, baseando-se em entrevistas com técnicos responsáveis pelas escolas e serviços de apoio à educação.

As “outras atividades” são aquelas que não estão diretamente relacionadas ao ensino fundamental e nem à educação infantil. Neste caso, o custo destas “outras atividades” deverá ser incorporado às atividades que mantêm relação direta com os objetos de custo.

Na Figura 31, apresenta-se a correlação das atividades a “ensino fundamental”, “educação infantil” e “outras atividades”.

Neste caso, visualiza-se que das 23 atividades detectadas, 15 referem-se simultaneamente ao ensino fundamental e à educação infantil e 8 não têm correlação direta com os objetos de custo.

Neste momento, há que se proceder a alocação destas oito atividades a outras que mantêm correlação direta com os dois níveis de ensino.

Código	Atividade	Ensino Fundamental	Ensino Infantil	Outras Atividades
1	Elaborar o planejamento do ensino	x	x	
2	Proceder a matrícula dos alunos	x	x	
3	Providenciar a transferência de alunos			x
4	Contratar docentes e/ou servidores da educação	x	x	
5	Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores			x
6	Administrar e/ou participar de programas de atualização e capacitação de docentes			x
7	Realizar serviços gerais de manutenção das escolas	x	x	
8	Elaborar projetos para captação recursos			x
9	Administrar ações em parcerias c/ outros órgãos			x
10	Prestar contas p/ outros órgãos			x
11	Fornecer transporte escolar	x	x	
12	Fornecer merenda escolar	x	x	
13	Atender serviços de biblioteca	x	x	
14	Participar de atividades extracurriculares			x
15	Preparar aula	x	x	
16	Ministrar aula	x	x	
17	Avaliar o desempenho dos alunos	x	x	
18	Recuperar conteúdos	x	x	
19	Avaliar alunos em recuperação	x	x	
20	Elaborar relatórios de resultados	x	x	
21	Entregar os resultados para pais e/ou alunos	x	x	
22	Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno			x
23	Prestar apoio psicológico na área de educação	x	x	

Figura 31. Correlação das atividades

5.8.2.2 Alocação secundária das atividades indiretas

Nesta etapa, procede-se à alocação dos custos das atividades que não tem correlação direta com os objetos de custo para as demais, que têm correlação direta com estes. Inicialmente, há que se agrupar aquelas, entre as oito, que apresentam características homogêneas e, após, rateá-las entre as demais seguindo algum critério que minimize distorções. A Figura 32 mostra, de forma esquemática, tal alocação.

Assim, a atividade “Providenciar a transferência de alunos” é alocada diretamente à atividade “Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno”, que, posteriormente, é rateada as demais atividades pelo percentual de participação de cada atividade no custo total apurado.

Recursos	ATIVIDADES					
	Outras Atividades	Atividades Ens.Fund/Educ.Infan.	Ensino Fundamental	\$	Educação Infantil	\$
1						
2						
3						
4						
5						
6						
*						
*						
*						
*						
n						
Total						

Figura 32. Metodologia para correlação das atividades (Fonte: adaptado de KLIEMANN NETO, F.J. Custos Industriais II, apud DELLA VECHIA, R., 2001, p. 105).

As atividades “Administrar e/ou participar de programas de atualização e/ou capacitação de docentes” e “Participar de atividades extracurriculares” são alocadas diretamente à atividade “Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores”. Já as atividades “Elaborar projetos de captação de recursos” e “Prestar contas para outros órgãos” são alocadas diretamente à atividade “Administrar ações em parceria com outros órgãos”. Neste caso, as duas atividades que incorporaram outras, também deverão ser rateadas às demais, utilizando-se o critério referido.

Na Figura 33, encontram-se os custos das atividades após os procedimentos de incorporação e rateio.

Atividade	Custo Inicial da Atividade	Alocação Direta				Custo Parcial da Atividade	Base Rateio Atividade 22	Rateio Atividade 22	Custo Parcial Atividade	Base Rateio Atividade 5	Rateio Atividade 5	Custo Parcial da Atividade	Base Rateio da Atividade	Rateio Atividade 9	Custo Total Atividade
1	2754,39	-	-	-	-	2754,39	1,37	75,09	2829,48	1,55	359,94	3189,42	1,64	192,07	3381,49
2	2260,58	-	-	-	-	2260,58	1,13	61,94	2322,52	1,27	294,92	2617,44	1,35	158,10	2775,54
3	712,31	(712,31)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	541,84	-	-	-	-	541,84	0,27	14,80	556,64	0,30	69,67	626,31	0,32	37,48	663,79
5	4853,38	-	17750,21	-	-	22603,59	11,28	618,28	23221,87	-	(23221,87)	-	-	-	-
6	6840,27	-	(6840,27)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	5462,97	-	-	-	-	5462,97	2,73	149,64	5612,61	3,07	712,91	6325,52	3,26	381,79	6707,31
8	2998,41	-	-	(2998,41)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	3656,67	-	-	6456,60	-	10113,27	5,05	276,80	10390,07	5,69	1321,32	11711,39	-	(11711,39)	-
10	3458,19	-	-	(3458,19)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	51098,57	-	-	-	-	51098,57	25,48	1396,62	52495,19	28,73	6671,64	59166,83	30,47	3568,46	62735,29
12	10855,52	-	-	-	-	10855,52	5,42	297,08	11152,60	6,10	1416,53	12569,13	4,47	757,73	13326,86
13	5222,32	-	-	-	-	5222,32	2,61	143,06	5365,38	2,94	682,72	6048,10	3,11	364,22	6412,32
14	10909,94	-	(10909,94)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15	9648,29	-	-	-	-	9648,29	4,81	263,65	9911,94	5,43	1260,95	11172,89	5,75	673,40	11846,29
16	57673,53	-	-	-	-	57673,53	28,77	1576,95	59250,48	32,43	7530,85	66781,33	34,39	4027,55	70808,89
17	11037,76	-	-	-	-	11037,76	5,51	302,02	11339,78	6,21	1442,08	12781,86	6,58	770,61	13552,47
18	5621,42	-	-	-	-	5621,42	2,80	153,47	5774,89	3,16	733,81	6508,70	3,35	392,33	6901,03
19	1122,67	-	-	-	-	1122,67	0,56	30,69	1153,36	0,63	146,30	1299,66	0,67	78,47	1378,13
20	2376,61	-	-	-	-	2376,61	1,19	65,23	2441,84	1,34	311,17	2753,01	1,42	166,30	2919,31
21	1197,20	-	-	-	-	1197,20	0,60	32,89	1230,09	0,67	155,59	1385,68	0,71	83,15	1468,83
22	4768,93	712,31	-	-	-	5481,24	-	(5481,24)	-	-	-	-	-	-	-
23	850,04	-	-	-	-	850,04	0,42	23,02	873,06	0,48	111,46	984,52	0,51	59,73	1044,25
Total	205921,80	-	-	-	-	205921,80	100%								205921,80

Figura 33. Incorporação das atividades não diretamente vinculadas aos objetos de custo àquelas vinculadas

5.8.2.3 Definição de direcionadores e agrupamento de atividades homogêneas e com idêntico direcionador

Após a incorporação dos valores referentes às atividades não correlacionadas diretamente aos objetos de custo, busca-se agrupar aquelas de códigos 15 a 21, formando uma atividade única, o que facilitará o cálculo do custo dos objetos de custos.

Este agrupamento de atividades, no entanto, atendeu a determinados pressupostos básicos, quais sejam:

- atividades com características homogêneas (neste caso foram agrupadas as atividades típicas de magistério);
- na definição dos direcionadores de atividades constatou-se que aquelas agrupáveis têm um mesmo direcionador (neste caso ficou definido que o direcionador de todas era “Horas magistério na atividade”).

Na Figura 34, relacionam-se os direcionadores de atividades, os quais foram definidos com base em indicações do pessoal de apoio da SMECDT, levando em consideração os controles pré-existent no âmbito do Executivo. Além disso, apresenta-se o resultado do agrupamento das atividades de códigos 15 a 21, formando uma atividade única, denominada de “Exercer o magistério”.

Atividade	Custo Parcial da Atividade	Custo Total da Atividade	Nomenclatura da Atividade decorrente do agrupamento/código	Direcionador de Atividades
1	3381,49	3381,49	-	Horas trabalhadas na atividade
2	2775,54	2775,54	-	Alunos matriculados
3	-	-	-	-
4	663,79	663,79	-	Concursos públicos
5	-	-	-	-
6	-	-	-	-
7	6707,31	6707,31	-	Área construída de salas de aula
8	-	-	-	-
9	-	-	-	-
10	-	-	-	-
11	62735,29	62735,29	-	Alunos transportados
12	13326,86	13326,86	-	Refeições servidas
13	6412,32	6412,32	-	Empréstimos de livros
14	-	-	-	-
15	11846,29	-	Exercer o magistério/15-21	Horas magistério na atividade
16	70808,89	-		Horas magistério na atividade
17	13552,47	-		Horas magistério na atividade
18	6901,03	108874,95		Horas magistério na atividade
19	1378,13	-		Horas magistério na atividade
20	2919,31	-		Horas magistério na atividade
21	1468,83	-		Horas magistério na atividade
22	-	-	-	-
23	1044,25	1044,25	-	Atendimentos
Total	205921,80	205921,80	-	-

Figura 34. Direcionadores de atividades

A partir deste momento, cabe a verificação do consumo de cada atividade em relação ao respectivo direcionador e o seu custo por unidade de direcionador, as quais apresentam-se como informações básicas para o posterior custeio dos objetos de custos. Tais informações encontram-se elencadas na Figura 35.

	Atividades	Direcionador de atividades	Total dos recursos (R\$)	Fator de consumo da atividade	Custo da atividade por unidade de direcionador (R\$)
1	Elaborar o planejamento do ensino	Horas trabalhadas na atividade	3.381,49	166	20,37
2	Proceder matrícula de alunos	Alunos matriculados	2.775,54	352	7,88
4	Contratar docentes e/ou servidores da educação	Concursos públicos	663,79	6	110,63
7	Realizar serviços gerais de manutenção das escolas	Área construída de sala de aulas	6.707,31	722,89	9,28
11	Fornecer transporte escolar	Alunos transportados	62.735,29	228	275,15
12	Fornecer merenda escolar	Refeições servidas	13.326,86	21589	0,62
13	Atender serviços de biblioteca	Empréstimos de livros	6.412,32	9809	0,65
15 - 21	Exercer o magistério	Horas magistério na atividade	108.874,95	7325	14,86
23	Prestar apoio psicológico na área da educação	Atendimentos	1.044,25	185	5,64

Figura 35. Custos unitários das atividades

OBS.: No período analisado não ocorreu admissão de pessoal na área da educação, entretanto, encontravam-se em andamento concursos públicos para cargos de Professor Edital nº 013/2001, a saber: Professor área II- História; Professor área II- Geografia; Professor área II- Ciências; Professor área II- Matemática; Professor área II- Educação Física; Professor Área II- Língua Alemã.

5.9 ETAPA 8: CÁLCULO DO CUSTO DOS OBJETOS DE CUSTO

A partir da determinação do consumo dos direcionadores pelos objetos de custo, apresentado na Tabela 6, efetivada com base nos controles mantidos no âmbito do Executivo e em entrevistas efetivadas com o pessoal de apoio da SMECDT, há a possibilidade de calcular o custo dos objetos de custo. Tal custo é calculado multiplicando-se o valor unitário

de cada direcionador (Figura 35) pelo número de direcionadores empregados para o desenvolvimento de cada objeto de custo (Tabela 6).

Tabela 6. Consumo dos direcionadores de custos

Atividade	Total Direcionador	Objetos de custo	
		Ensino Fundamental	Educação Infantil
1	166	101*	65*
2	352	320	32
4	6	6	-
7	722,89	569,66	153,23
11	228	195	33
12	21589	17960	3629
13	9809	8522	1287
15-21	7325	6125	1200
23	185	154	31

* No caso da atividade 1 “Elaborar o Planejamento do Ensino”, a alocação do direcionador escolhido, horas trabalhadas, entre os objetos de custo, naqueles casos em que o profissional da educação atendia tanto ao ensino fundamental quanto à educação infantil, pressupôs uma carga-horária idêntica para os dois casos, haja vista que não foi possível dispor de informações que pudessem permitir o rastreamento respectivo.

Assim, apresenta-se a distribuição dos custos das atividades aos objetos de custo.

Tabela 7. Custo dos objetos de custos

Atividades	Total Recursos R\$	Ensino Fundamental R\$	Educação Infantil R\$
1	3.381,49	2.057,41	1.324,08
2	2.775,54	2.523,22	252,32
4	663,79	663,79	-
7	6.707,31	5.285,57	1.421,73
11	62.735,29	53.655,18	9.080,11
12	13.326,86	11.086,68	2.240,18
13	6.412,32	5.570,98	841,34
15-21	108.874,95	91.038,79	17.836,17
23	1.044,25	869,27	174,98
Subtotal	205.921,80	172.750,89	33.170,91
Ociosidade*	2.595,45	2.595,45	-
TOTAL	208.517,25	175.346,34	33.170,91

* O valor da ociosidade foi alocado diretamente ao ensino fundamental, haja vista que se refere ao trabalho efetivo de dois professores deste nível de ensino.

E, finalmente, calcula-se o custo unitário por aluno do ensino fundamental e da educação infantil, para o período de outubro a dezembro de 2001, isto é, para três meses.

Tabela 8. Custo unitário dos objetos de custo

Custo total	Ensino Fundamental R\$ 175.346,34	Educação Infantil R\$ 30.170,91
Quantidade de objetos de custo	338 alunos	66 alunos
Custo Unitário no período de outubro a dezembro/2001	R\$ 518,78 por aluno	R\$ 457,13 por aluno

Conforme demonstrado, o custo do aluno do ensino fundamental é 13,48% superior ao do aluno da educação infantil.

Tal diferença pode ser explicada, em parte, pelos seguintes fatos:

- o custo da atividade 4 (contratar docentes e/ou servidores da educação) foi alocado diretamente ao ensino fundamental;
- o custo relativo à ociosidade da mão-de-obra foi alocado diretamente ao ensino fundamental;
- o custo da atividade 2 (proceder à matrícula dos alunos) foi rastreado com base no número de matriculados em cada nível de ensino para o período escolar de 2002. Como o percentual de alunos do ensino fundamental em relação ao total de alunos cresceu em 2002, se comparado ao ano anterior (83,6% em 2001 para 90,9% em 2002), ocorreu um viés na alocação dos custos do período em análise, em prejuízo deste nível de ensino.

De todo o exposto, vê-se que a metodologia proposta evidenciou a viabilidade do uso dos fundamentos teóricos do ABC/ABM na modelagem de um sistema de gestão de custos capaz de subsidiar o administrador público municipal de informações gerenciais, tanto no plano financeiro, quanto no operacional, com vistas à tomada de decisão.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 CONCLUSÕES

A administração pública gerencial, antes um ideal meramente teórico e de difícil aplicação prática no Brasil, desde a última década, vem se consolidando como prática de gestão em diversos órgãos governamentais. Tanto a Constituição Federal, quanto a Lei Complementar nº 101/00, apresentam dispositivos que implicitamente tornam obrigatória a utilização de seus princípios na gestão pública. Entretanto, em nível de municípios, práticas exigíveis em lei como o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários encontram-se em estágio praticamente embrionário.

No intuito de colaborar para a busca de uma efetiva prática de gestão pública, no âmbito de municípios, baseada nos princípios norteadores de tal estilo de gestão, este estudo apresentou o custeio baseado em atividades (ABC) e o gerenciamento baseado em atividades (ABM). Este, em conjunto com aquele, propiciará ao gestor, ferramental adequado à gestão por processos, permitindo a prática da melhoria contínua e o mais preciso custeio das atividades e objetos de custos, o que facilitará a adoção de práticas voltadas à efetiva avaliação de resultados no âmbito do setor público.

Na revisão de literatura, capítulos 2 e 3, fez-se uma incursão teórica sobre os fundamentos básicos da administração pública, orçamento e programação de gastos, processos e custos no âmbito do setor público e sobre os sistemas de custeio gerenciais ABC e ABM. Adicionalmente, procurou-se apresentar os benefícios e limitações do uso do ABC/ABM no âmbito da administração pública municipal.

Do estudo realizado, restou evidenciada a adequação do uso do ABC/ABM no âmbito do setor público municipal. Características como: atividade predominantemente de prestação de serviço; custo da mão-de-obra prevalecente; custos fixos e indiretos com peso

crescente na composição dos custos totais e compatibilização da classificação orçamentária funcional-programática com a estrutura básica do ABC, fazem do setor público municipal um candidato em potencial para a implantação da gestão baseada em atividades.

No capítulo 4, apresentou-se uma metodologia para implantação da gestão baseada em atividades-ABM, evidenciando a identificação de pontos críticos operacionais de gestão pública.

A especificação dos procedimentos para implantação do ABC/ABM, com uma descrição detalhada de cada uma de suas etapas, permitiu a comprovação da existência de benefícios materiais para a gestão pública municipal, bem como, propiciou o conhecimento das dificuldades inerentes à sua operacionalização.

Exemplos de benefícios são: detalhamento dos processos organizacionais, visualização dos fluxos de trabalho, conhecimento dos custos das atividades desenvolvidas, etc. Já quanto às dificuldades enfrentadas, há que se referir que materializaram-se principalmente quando da aplicação do modelo.

Uma das principais dificuldades enfrentadas foi a inexistência de trabalho anterior que levantasse processos e atividades desenvolvidas no âmbito da educação no município selecionado. Em organizações onde os processos já se encontram documentados este trabalho será consideravelmente reduzido. Também a carência de controles formais em relação à realização de diversas atividades dificultou a efetivação de algumas etapas do modelo, em especial no tocante à escolha de direcionadores, tanto de recursos quanto de atividades.

A aplicação prática, comentada no capítulo 5, evidenciou a viabilidade de utilização do ABC/ABM, tanto para mensurar custos, quanto para análise de processos e atividades da administração pública municipal. Detectaram-se pontos críticos de gestão, os quais deverão ser trabalhados visando à eliminação das anomalias operacionais ou a melhoria dos processos, tais como: existência de atividades consideradas como sem valor agregado, ociosidade de trabalho pago à conta do ensino fundamental, redundância na execução de tarefas, repetição de trabalhos, gargalo no processo e deficiência na utilização de serviço especializado.

A aplicação desenvolvida na área educacional do município analisado concentrou-se nas atividades de dois processos, excluindo aquelas de suporte executadas em outras secretarias, tais como, contabilidade e compras, o que impossibilita afirmar que a metodologia seja perfeitamente adequada para o caso de implantação na totalidade das áreas de trabalho inerentes ao serviço público municipal.

Além disso, devido à impossibilidade de desenvolvimento das etapas de implantação e avaliação de medidas de melhoria, não foi possível a aprovação integral do procedimento metodológico proposto.

Entretanto, apesar de restringir-se a um projeto-piloto, a aplicação da metodologia na área da educação do Município de Picada Café permite a sua validação, uma vez que suas etapas foram cumpridas conforme o planejado.

Finalmente, cabe referir que não se detectou a existência de resistências humanas à implantação de um sistema de custeio no âmbito do Executivo Municipal. Como não existe um histórico de gerenciamento de custos no âmbito do Município, o projeto é visto pela maioria dos entrevistados com curiosidade e cautela moderada.

Neste aspecto, a implantação ampla do projeto ABC/ABM no Executivo exigirá a realização de um trabalho de conscientização dos servidores sobre a sua importância para a gestão pública e de esclarecimento em relação aos objetivos que se pretende alcançar, visando a diminuição de resistências humanas.

6.2 RECOMENDAÇÕES

Recomenda-se, em futuros trabalhos, a ampliação do horizonte de aplicação do ABC/ABM no âmbito da administração dos municípios, nos seguintes aspectos:

- aplicar a metodologia proposta no âmbito do Executivo como um todo, o que viabilizará uma análise ampla e minuciosa dos processos de trabalho;
- ampliar a base de análise no projeto, computando dados históricos relativos ao desempenho de variáveis no tempo;
- proceder a análise comparativa das informações obtidas no Município estudado com as disponíveis relativas a outros municípios, utilizando-se da técnica do *Benchmarking*;
- efetivar análises gerenciais do tipo “fazer vs. comprar”, indispensáveis em processos de terceirização de serviços;
- implementar as técnicas do ABC na elaboração do orçamento anual do Município.

REFERÊNCIAS

ABOP – Associação Brasileira de Orçamento Público. Glossário de termos orçamentários e afins. **Revista ABOP**, Edição Especial, 1992.

AFONSO, Roberto A. E. **A contabilidade gerencial como instrumento de melhoria do desempenho público**. 3º Prêmio STN de Monografia. Brasília: ESAF, 1999.

_____. **O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fns do estado**. 4º Prêmio STN de Monografia. Brasília: ESAF, 2000.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 50, n.1, jan./mar., 1999.

ANDERSON, Craig A. Excelência do processo de serviços: como servir melhor a seus clientes. In: HARRINGTON, H. James (Org.). **Gerenciamento total da melhoria contínua**. São Paulo: Makron Books, 1997.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

ANSOFF, H. Igor. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.

BATISTA, Fábio F. et al. **Passos para o gerenciamento efetivo de processos no setor público**: aplicações práticas. Texto para Discussão nº 427, Brasília: IPEA, 1996.

BJORNENAK, Trond. Understanding cost differences in the public sector: a cost drivers approach. **Management Accounting Research**, v.11, n.2, jun. 2000.

BLISKA, Anita V.; VICENTE, Ernesto F. R. **A administração pública gerencial**. VII Congresso del Instituto Internacional de Costos, Anais, Leon, 2001.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades – contabilidade de gestão**: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio C. **Mensuração das perdas dos processos produtivos**: uma abordagem metodológica de controle interno. Florianópolis, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – UFSC.

_____. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Constituição (1998). **Emenda constitucional nº 14**, de 12 de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal, e dá nova redação ao art. 60 do ADCT. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, DF, 13 de setembro de 1996. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc14.htm>. Acesso em: 12 set. 2001, 1996.

BRASIL. **Lei nº 9394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Diário Oficial da República Federativa do do Brasil, Brasília, DF, 23 de dezembro de 1996. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 10 dez. 2001, 1996-A.

BRASIL. **Lei nº 9424**, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o FUNDEF. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1996. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9424.htm>. Acesso em: 10 dez. 2001, 1996-B.

BRASIL. Constituição (1998). **Emenda constitucional nº 29**, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 168 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao ADCT. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, DF, 14 de setembro de 2000. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm>. Acesso em: 12 set. 2001, 2000.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 maio 2001, 2000-A.

BRASIL. Ministério da Educação e Desporto. **Manual de orientação do FUNDEF.** Brasília, 1998.

BRESSER PEREIRA, Luiz C. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER PEREIRA, Luiz C.; SPINK, Peter (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial.** Rio de Janeiro: FGV, 1998.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMPIGLIA, Américo; CAMPIGLIA, Oswaldo R. P. **Controles de gestão:** controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema ABC – Activity-Based Costing. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.91, jan./fev., 1995.

CASTOR, Belmiro V. J.; SUGA, Nelson. Planejamento e Ação Planejada: o difícil binômio. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro: FGV, v. 22(1), jan./mar. 1988.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CLEARLY, Jim. **Activity based costing project**. 2000. Disponível: <<http://www.newcastle.edu.au/services/iesd/abc/ABC-costing.html>>. Acesso em: 10 dez. 2001.

COGAN, Samuel. **Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1994.

CRC-SP – Conselho Regional de Contabilidade. **Custo como ferramenta gerencial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CRUZ, Flávio da. O método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária ao setor público. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v.8, n.1, 1997.

DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de Processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus. 1994.

DELLA VECHIA, Rosangela. **Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio, baseado em atividades em uma instituição de ensino à distância**. Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – UFSC.

_____. Comparação das atuais doutrinas e práticas operativas da contabilidade de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v.27, n. 92, jan./mar., 1998.

DINIZ, Antônia M. M. B.; GONÇALVES Maione M.; CARVALHAL, Rejane M. **Gestão de custos- política de racionalização de recursos e maximização de serviços: desafio da administração pública “Case”**. 4º Prêmio STN de Monografia. Brasília:ESAF, 2000.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

ELFRING, T **Service sector employment in advanced economies: a comparative analysis of its implications for economic growth**. Gower Publishing Company Limited, 1988.

ELLER, Rosilene. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.29, n.126, p.79-86, nov./dez. 2000.

FABIAN, Alan. **Activity-based business modeling (A^bBMTM) for government**. 1998. Disponível: <<http://www.bettermanagement.com/library.asp?mode=displayarticle&libravid=19>>. Acesso em: 3 mar. 2002.

FAMÁ, Rubens; HABID, Cláudia V. S. **Implantação do sistema de custeio ABC em empresa prestadora de serviços de saúde: vantagens e limitações**. VI Congresso Brasileiro de Custos. Anais. São Paulo: FEA/USP, 1999.

GASPARETO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades.** Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção e Sistemas) – UFSC.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** São Paulo: Atlas, 2000.

GANESE, Irineu G. N.; CORREA, Henrique L. **Administração estratégica de serviços: operações para a satisfação do cliente.** São Paulo: Atlas, 1994.

GONÇALVES, José E. L. Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços. **Revista de Administração de Empresas**, EAESP/FGV, v.34, n.1, p.63-81, jan./fev. 1994.

HAMMER, Michael; STANTON, Steven. How process enterprises really work. **Harvard Business Review**, nov./dec. 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Dicionário de Direito Público.** São Paulo: Atlas, 1999.

HARRINGTON, James. **Aperfeiçoando processos empresariais:** estratégia revolucionária para o aperfeiçoamento da qualidade, da produtividade e da competitividade. São Paulo: Makron Books, 1993.

IFAC – International Federation of Accountants. **Perspectives on cost accounting for government.** Disponível: <<http://www.imf.org/external/standards/agency.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2001.

INSTITUTO PÓLIS. **Medindo desempenho da gestão.** Dicas n. 37, 1995. Disponível: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/dicas/90>>. Acesso em: 10 nov. 2001.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

KASHIWAKURA, Helder K. **O controle das contas públicas:** um enfoque na avaliação e no desempenho do orçamento-programa da Administração Pública Federal. Rio De Janeiro, 1997. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FAF/UERJ.

_____. **A contabilidade gerencial aplicada ao orçamento-programa como instrumento de avaliação de desempenho.** 2º Prêmio de Monografia. Brasília: ESAF, 1998.

KLOOT, Louise; MARTIN, John. Strategic performance management: a balanced approach to performance management in local government. **Management Accounting Research**, v.11, n.2, jun. 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1996.

LAGE, Walmir M.; GONÇALVES, Maione M. **Gestão de custos:** instrumento de alavancagem gerencial da administração pública. 2001. Disponível: <<http://www.mspr.com.br/tr140.htm>>. Acesso em: 9 dez. 2001.

LAHÓZ, André; CAETANO, José R. O imposto que esmaga. **Revista Exame**, São Paulo, n.18, ano 35, p.40-51, set. 2001.

LAKSHMI, U.; RAO, J. **Activity-based costing for higher education institutions**. 2001. Disponível: <<http://www.mamag.com/winter01/w0tati.htm>>. Acesso em: 10 dez. 2001.

LEONE, George S. G. **Custos um enfoque administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

MACHADO JR, José T; REIS, Heraldo da C. **A Lei 4.320 comentada**. 27. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Osmar S. Controle Interno Municipal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**, v.11, n. 18, 1º sem. 1993.

MATIAS, Alberto B.; CAMPELLO, Carlos A.G. B. **Administração Financeira Municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUAD, Luiz G. A. **Avaliação das características de implantação do sistema de custeio_ ABC em uma instituição de pesquisa**. Itajubá, 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola Federal de Engenharia de Itajubá. Disponível: <<http://www.iem.efei.br/edson/download/disguila.zip>>. Acesso em: 24 dez. 2001.

MCCRINDELL, James. **Costing government services for improved performance measurement & accountability-executive summary**. Disponível: <<http://www.cica.ca/cica/cicawebiste.nsf/public/sgrscosgovserexecsummary>>. Acesso em: 20 mar. 2002.

MECIMORE, Charles D.; BELL, Alice T. Are we ready fourth-generation ABC? It's a far cry from the old, traditional cost accounting systems. **Management Accounting**, jan. 1995.

MEIRELLES, Ely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MELLO, Diogo L. de. Governo e Administração Municipal: a experiência brasileira. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, FGV, 35(2), mar./abr. 2001.

MOURA, Renilda de A.; NETO, Eduardo S. C.; CHEIUB, Theocrito P. **Gestão de custos no setor público**. VIII Congresso Brasileiro de Custos. Anais. São Leopoldo: UNISINOS, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NASSUNO, Mariane et al. **Gestão de custos no setor público**. Relatório de Pesquisa, Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, Brasília, 2001. Disponível: <http://www.enap.gov.br/html/observatorio/Relatorio%20_de_%20custos_%20final.htm>. Acesso em: 16 ago. 2001.

NOCHI FILHO, Jacques. A lei de diretrizes orçamentárias e o planejamento econômico: uma abordagem preliminar. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**, v. 9, n. 15, Porto Alegre, 1991.

NUNES, Ricardo da C.; NUNES, Selene P. P. **Mecanismos endógenos de eficiência orçamentária**: uma proposta para gestão de custos do governo federal. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Anais, Fortaleza, 1998.

OSTRENGA, Michael R., OZAN, Terence R., McILHATAN, Robert D., HARWOOD, Marcus D. **Guia da Ernst & Young para a gestão total dos custos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o Governo**: como o espírito empreendedor está transformando o setor público. Brasília: MH Comunicação, 1994.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos**. São Paulo, 1997. Tese (Doutorado em Administração) – EAESP/FGV.

PEREIRA, Sidinei A. **Alocação de custos numa instituição federal de ensino superior**: o caso da Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – UFSC.

PICADA CAFÉ. **Informativo Kaffeeschneis história de Picada Café**. SMECDT. Picada Café, 2001.

PICADA CAFÉ. **Lei nº 0700**, de 12/09/01. Executivo Municipal. Picada Café, 2001-A.

PINHEIRO, Armando C.; GIAMBIAGI, Fábio. Os antecedentes macroeconômicos e a estrutura institucional da privatização no Brasil. In: PINHEIRO, Armando C.; FUKASAKU, Kiichiro (Ed.). **A privatização no Brasil**: o caso dos serviços de utilidade pública. Rio de Janeiro: BNDES, 2000.

PLAYER, Steve; LACERDA, Roberto (Org.). **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM**. São Paulo: Futura, 2000.

PLAYER, Steve; KEYS, David; LACERDA, Roberto. **ABM Lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RAMOS, Naimar M. **Planejamento e Política Financeira de Governo**. Ministério da Fazenda. ESAF. 1982.

RESTON, Jamil. **O município para candidatos**: Prefeitos, Vice-Prefeitos, Vereadores. 3. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RICCIO, Edson L.; JÚNIOR, Antonio R.; GOUVEIA, Joaquim J. E. Aguiar. Sistema de custos baseado em atividade nas empresas de serviços. **Revista de Contabilidade do CRC/SP**, nov. 1998.

SANCHES, Osvaldo M. **Dicionário de orçamentação, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SANTOS, Nivaldo J. dos; BORNIA, Antonio C. **Custeio Baseado em Atividades – ABC: Aspectos da Análise dos Processos e Atividades**. Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Anais, Niterói, 1998.

SANTOS, Márcia C. **Uma proposta de utilização do sistema de informação na administração pública**. VII Congresso del Instituto Internacional de Costos, Anais, Leon, 2001.

SANTOS, Márcia C.; CAVALCANTI, Antonio C. L.; PINHEIRO, Márcia M. A. **Proposta de um modelo conceitual de custos para entidades governamentais**. VIII Congresso Brasileiro de Custos, Anais, São Leopoldo: UNISINOS, 2001.

SHARMAN, Paul. Activity-based management: a growing practice. **CMA Magazine**, v.67, n.2, p. 17-22, mar. 1993.

SILVA, José A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

SILVA, Lino M. da. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.28, n.119, p.39-48, set./out. 1999.

_____. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA/USP.

TAIT, Fátima C.; PACHECO, Roberto C. S. **Fundamentos para a modelagem de uma arquitetura de sistemas de informação para o setor público**. Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Anais, Rio de Janeiro, 1999.

TCE/RS. **Gestão fiscal responsável: manual de procedimentos para aplicação da lei de responsabilidade fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**. Rio de Janeiro: BNDES, out. 2000.

TOMBINI, Tildo N. Planejamento Governamental: política e programação orçamentária. **Revista ABOP**, Brasília, n.27, set./dez. 1986.

TURNERY, Peter B. **Common cents: the ABC performance break through**. Hillsboro: Cost Technology, 1991.

VANN, John M. **Government uses of activity-based costing.** Disponível:
<<http://www.bettermanagement.com/library/Library.asp?libraryid:497&A:9>>. Acesso em: 10
dez. 2001.

ANEXOS

ANEXO A – Estrutura básica da classificação funcional-programática da despesa

ANEXO B – Relação das funções e subfunções de governo

ANEXO A

ANEXO 2 DA LF 4320/64

CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL-PROGRAMÁTICA:
CÓDIGO E ESTRUTURA

Portaria nº 9, de 28 de janeiro de 1974, do Ministro do Planejamento e ordenação Geral. Atualizado pelas Portarias nº 4, de 12 de março de 1975, nº 25, de 14 de julho de 1976, nº 036, de 17 de dezembro de 1980 e nº 36, de 1º de agosto de 1989.

Cód. Funções	Cód. Programas	Cód.	Subprogramas
01 LEGISLATIVA	01 PROCESSO LEGISLATIVO		
		001X	Ação Legislativa
	02 FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA EXTERNA		
		002X	Controle Externo
02 JUDICIÁRIA	04 PROCESSO JUDICIÁRIO	014X 013X	Ação Judiciária
		015X	Defesa do Interesse Público Processo Judiciário Custódia e Reintegração Social
03 ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	07 ADMINISTRAÇÃO		
		020X 021X 022X 023X 024X 025X	Supervisão e Coordenação Superior Administração Geral Documentação e Bibliografia Divulgação Oficial Informática Edificações Públicas
	08 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA		
		030X 031X 032X 033X 034X 035X	Administração de Receitas Assistência Financeira Controle Interno Dívida Interna Dívida Externa Participação Societária
	09 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL		
		040X 042X 043X 044X 045X	Planejamento e Orçamentação Ordenamento Econômico- Financeiro Organização e Modernização Administrativa Informações Geográficas e Pesquisas Estudos Econômico-Sociais Estatísticas
	10 CIÊNCIA E TECNOLOGIA		

		050X	Pesquisas Científicas e Tecnológicas
		051X	Meteorologia e Climatologia
		052X	Astronomia e Geofísica
		053X	Informações Científicas e Tecnológicas
		054X	Pesquisa Fundamental
		055X	Pesquisa Aplicada
		056X	Desenvolvimento Experimental
		057X	Informação Científica e Tecnológica
		058X	Testes e Análise de Qualidade
		059X	Levantamento do Meio Ambiente
04 AGRICULTURA	13 ORGANIZAÇÃO AGRÁRIA		
		066X	Reforma Agrária
		067X	Colonização
	14 PRODUÇÃO VEGETAL		
		075X	Defesa Sanitária Vegetal
		076X	Corretivos e Fertilizantes
		077X	Irrigação
		078X	Mecanização Agrícola
		080X	Sementes e Mudas
	15 PRODUÇÃO ANIMAL		
		087X	Defesa Sanitária Animal
		088X	Desenvolvimento Animal
		089X	Desenvolvimento da Pesca
	16 ABASTECIMENTO		
		094X	Estoques Reguladores
		095X	Armazenamento e Silagem
		096X	Sistema de Distribuição de Produtos Agrícolas
		097X	Inspeção, Padronização e Classificação de Produtos
		098X	Execução da Política de Preços Agrícolas
	17 PRESERVAÇÃO DE RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS		
		103X	Proteção à Flora e à Fauna
		104X	Reflorestamento
		105X	Conservação do Solo
		106X	Jardins Botânicos e Zoológico
	18 PROMOÇÃO E EXTENSÃO RURAL		
		110X	Cooperativismo
		111X	Promoção Agrária
		112X	Extensão Rural
05 COMUNICAÇÕES	21 COMUNICAÇÕES POSTAIS		
		127X	Serviços Postais
		128X	Serviços Postais Convencionais Especiais
	22 TELECOMUNICAÇÕES		
		134X	Telefonia
		135X	Telegrafia
		136X	Serviços Especiais de Telecomunicações
		137X	Radiodifusão
		138X	Cabodifusão

06 DEFESA NACIONAL E SEGURANÇA PÚBLICA	26 DEFESA AÉREA		
		160X	Operações Aéreas
	27 DEFESA NAVAL		
		163X	Operações Navais
	28 DEFESA TERRESTRE		
		166X	Operações Terrestres
	29 SERVIÇOS DE INFORMAÇÕES		
		169X	Serviços de informação e contra- informação
07 DESENVOLVIMENTO REGIONAL	30 SEGURANÇA PÚBLICA		
		174X 177X 178X 179X	Policiamento Militar Policiamento Civil Defesa contra Sinistros Serviços Especiais de Segurança
	34 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO NACIONAL - PIN		
		180X	Programação Especial
	35 PROGRAMA DE REDISTRIBUIÇÃO DE TERRAS E DE ESTÍMULO À AGROINDÚSTRIA DO NORTE E DO NORDESTE – PRÓ- TERRA		
	38 PROGRAMAÇÃO A CARGO DE ESTADOS E MUNICÍPIOS		
		181X	Transferências Financeiras a Estados e Municípios
	39 DESENVOLVIMENTO DE MICRORREGIÕES		
08 EDUCAÇÃO E CULTURA	40 PROGRAMAS INTEGRADOS		
		183X	Programação Especial
	41 EDUCAÇÃO DA CRIANÇA DE 0 A 6 ANOS		
		185X 190X	Creche Educação Pré-Escolar
	42 ENSINO FUNDAMENTAL	187X 188X	Erradicação do Analfabetismo Ensino Regular
	43 ENSINO MEDIO		
		196X 197X 198X 199X	Formação para o Setor Primário Formação para o Setor Secundário Formação para o Setor Terciário Ensino Polivalente
	44 ENSINO SUPERIOR	205X 206X 207X 208X 209X	Ensino de Graduação Ensino de Pós-Graduação Extensão Universitária Campus Universitário Ensino de Curta Duração
	45 ENSINO SUPLETIVO		

		213X 214X 215X 216X 217X	Cursos de Suplência Cursos de Suprimento Cursos de Qualificação Cursos de Aprendizagem Treinamento de Recursos Humanos
	46 EDUCAÇÃO FÍSICA E DESPORTOS		
		223X 224X 227X 228X	Educação Física Desporto Amador Desporto Profissional Parques Recreativos e Desportivos
	47 ASSISTÊNCIA A EDUCANDOS		
		234X 235X 236X 237X 238X 239X 240X	Associativismo Estudantil Bolsas de Estudo Livro Didático Material de Apoio Pedagógico Residência para Educandos Transporte Escolar Restaurante Universitário
	48 CULTURA		
		246X 247X	Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico Difusão Cultural
	49 EDUCAÇÃO ESPECIAL		
		252X 253X	Educação Compensatória Educação Precoce
09 ENERGIA E RECURSOS MINERAIS	51 ENERGIA ELÉTRICA	263X 264X 265X 266X 267X 268X 269X 270X	Geração de Energia Hidrelétrica Geração de Energia Termelétrica Geração de Energia Termonuclear Geração de Energia Não-Convencional Transmissão de Energia Elétrica Eletrificação Rural Distribuição de Geração de Energia Nucleoelétrica Energia Elétrica
	52 PETRÓLEO		
	53 RECURSOS MINERAIS		
		289X 290X 292X	Prospecção e Avaliação de Jazidas Extração e Beneficiamento Levantamentos Geológicos
	54 RECURSOS HÍDRICOS		
		296X 297X	Estudos e Pesquisas Hidrólogos Regularização de Cursos d' Água
	55 CARVÃO MINERAL		
	56 XISTO		
10 HABITAÇÃO E URBANISMO	57 HABITAÇÃO	316X 317X	Habitações Urbanas Habitações Rurais
	58 URBANISMO		
		323X	Planejamento Urbano
	59 REGIÕES METROPOLITANAS		

	60 SERVIÇOS DE UTILIDADE PÚBLICA		
		325X 326X 327X 328X	Limpeza Pública Serviços Funerários Iluminação Pública Parques e Jardins
11 INDÚSTRIA, COM. E SERVIÇOS	62 INDÚSTRIA		
		346X 347X 348X	Promoção Industrial Produção Industrial Importação de Insumos Industriais
	63 COMÉRCIO		
		353X 354X 355X	Comercialização Promoção Interna do Comércio Promoção Externa do Comércio
	64 SERVIÇOS FINANCEIROS		
		361X 362X	Seguros e Capitalização Serviços Bancários e Financeiros
	65 TURISMO	363X 364X	Promoção do Turismo Empreendimentos turísticos
	66 NORMATIZAÇÃO E FISCALIZAÇÃO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL		
		374X 375X 376X	Marcas e Patentes Metrologia Registro de Empresas
72 RELAÇÕES EXTERIORES	72 POLÍTICA EXTERIOR		
		410X 411X	Cooperação Internacional Relações diplomáticas
13 SAÚDE E SANEAMENTO	75 SAÚDE	427X 428X 429X 430X 431X	Alimentação e Nutrição Assistência Médica e Sanitária Controle e Erradicação das Doenças Transmissíveis Fiscalização e Inspeção Sanitária Produtos profiláticos e Terapêuticos
	76 SANEAMENTO	447X 448X 449X	Abastecimento d'água Saneamento Geral Sistemas de Esgotos
	77 PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE		
		455X 456X 457X 458X 459X	Defesa contra a Erosão Controle da Poluição Defesa contra as Secas Defesa contra as Inundações Recuperação de Terras
	78 PROTEÇÃO AO TRABALHADOR		
		470X 471X 472X	Seguro-Desemprego Auxílio-Refeição Vale-Transporte

	79 SEGURANÇA, HIGIENE E MEDICINA DO TRABALHO		
		479X 480X	Normatização e Fiscalização da Proteção no Trabalho Prevenção do Acidente do Trabalho
	80 RELAÇÕES DO TRABALHO		
		473X 474X 475X 477X 478X	Associativismo e Sindicalismo Fiscalização do Exercício Profissional Fiscalização das Relações de Trabalho Ordenamento do Emprego e do Salário Serviço Social
15 ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA	81 ASSISTÊNCIA		
		483X 484X 485X 486X 487X	Assistência ao Menor Assistência ao Silvícola Assistência à Velhice Assistência Social Geral Assistência Comunitária
	82 PREVIDÊNCIA		
		492X 493X 495X	Previdência Social a Segurados Previdência Social a Não Segurados Previdência Social a Inativos e Pensionistas
	83 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL		
	84 PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO		
16 TRANSPORTE	87 TRANSPORTE AÉREO		
		523X 524X 525X	Infra-estrutura Aeroportuária Controle e Segurança de Tráfego Aéreo Serviços de Transporte Aéreo
	88 TRANSPORTE RODOVIÁRIO		
		531X 532X 534X 535X 536X	Rodovias Terminais Rodoviários Estradas Vicinais Controle e Segurança de Tráfego Rodoviário Serviços de Transporte Rodoviário
	89 TRANSPORTE FERROVIÁRIO		
		542X 543X 544X 545X	Ferrovias Terminais Ferroviários Controle e Segurança de Tráfego Ferroviário Serviços de Transporte Ferroviário

	90 TRANSPORTE HIDROVIÁRIO	562X 573X 564X 565X 566X 567X	Portos e Terminais Fluviais e Lacustres Portos e Terminais Marítimos Controle e Segurança de Tráfego Hidroviário Serviços de Transporte Marítimo Serviços de Transporte Fluvial e Lacustre Hidrovias
	91 TRANSPORTE URBANO		
		571X 572Z 573X 574X 575X 576X	Serviços de Transporte Urbano Transporte Metropolitano Controle e Segurança de Tráfego Urbano Vias Expressas Vias Urbanas Terminais Intermodais
	92 CORREDORES DE TRANSPORTE		
	93 TRANSPORTES ESPECIAIS		
		580X	Dutos

ANEXO B

PORTARIA Nº 42/99 DO MINISTÉRIO DO ORÇAMENTO E GESTÃO

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 - Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 - Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica 092 - Representação Judicial e Extrajudicial
04 - Administração	121 - Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno 125 - Normatização e Fiscalização 126 - Tecnologia da Informatização 127 - Ordenamento Territorial 128 - Formação de Recursos Humanos 129 - Administração de Receitas 130 - Administração de Concessões 131 - Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 - Defesa Área 152 - Defesa Naval 153 - Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 - Policiamento 182 - Defesa Civil 183 - Formação e Inteligência
07 - Relações Exteriores	211 - Relações Diplomáticas 212 - Cooperação Internacional
08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso 242 - Assistência ao Portador de Deficiência 243 - Assistência à Criança e ao Adolescente 244 - Assistência Comunitária
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar 274 - Previdência Especial
10 - Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
11 - Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relação de Trabalho 333 - Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial
13 - Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 - Difusão Cultural

14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração Social
	422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos
	423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 - Urbanismo	451 - Infra-estrutura Urbana
	452 - Serviços Urbanos
	453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 - Habitação	481 - Habitação Rural
	482 - Habitação Urbana
17 - Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural
	512 - Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental
	542 - Controle Ambiental
	543 - Recuperação de Áreas Degradadas
	544 - Recursos Hídricos
	545 - Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico
	572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia
	573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 - Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal
	602 - Promoção da Produção Animal
	603 - Defesa Sanitária Vegetal
	604 - Defesa Sanitária Animal
	605 - Abastecimento
	606 - Extensão Rural
	607 - Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária
	632 - Colonização
22 - Indústria	661 - Promoção Industrial
	662 - Produção Industrial
	663 - Mineração
	664 - Propriedade Industrial
	665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial
	692 - Comercialização
	693 - Comércio Exterior
	694 - Serviços Financeiros
	695 - Turismo
24 - Comunicações	721 - Comunicações Postais
	722 - Telecomunicações
25 - Energia	751 - Conservação de Energia
	752 - Energia Elétrica
	753 - Petróleo
	754 - Alcool
26 - Transporte	781 - Transporte Aéreo
	782 - Transporte Rodoviário
	783 - Transporte Ferroviário
	784 - Transporte Hidroviário
	785 - Transportes Especiais
27 - Desporto e Lazer	811 - Desporto de Rendimento
	812 - Desporto Comunitário
	813 - Lazer
28 - Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna
	842 - Refinanciamento da Dívida Externa
	843 - Serviço da Dívida Interna
	844 - Serviço da Dívida Externa
	845 - Transferências
	846 - Outros Encargos Especiais

APÊNDICES

APÊNDICE A – Resultado do tempo dedicado pelos servidores a cada uma das atividades

APÊNDICE B – Gastos com pessoal

APÊNDICE C – Alocação do recurso pessoal às atividades

APÊNDICE D – Alocação de recursos às atividades

APÊNDICE E – Análise de valor agregado das atividades relacionadas aos subprocessos

APÊNDICE F – Fluxogramas das atividades realizadas

APÊNDICE G – Custo total das atividades – ordem decrescente

APÊNDICE A

PERCENTUAL DE TEMPO GASTO POR CADA SERVIDOR EM CADA ATIVIDADE – ÚLTIMO TRIMESTRE DE 2001

Atividade Servidor	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	Total Horas		
A1-X						2,91%							41,67 %	10,42 %	2,5%	31,25 %	6,25%	1,04%	1,04%	2,08%	0,42%	0,42%	-	100%		
AB1-X	1,04 %	1,04 %	-	-	6,25%	3,13%	-	-	1,04%	1,04%	-	-	-	6,25%	6,87%	56,25 %	6,67%	4,17%	1,46%	1,46%	1,46%	1,87%	-	100%		
A2-X													-	-	12%	67,35 %	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
A3-X													-	5,2%	8,34%	62,5%	10,42 %	6,25%	2,08%	3,13%	2,08%	-	-	100%		
A4-Y	-												-	-	12%	67,33 %	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
A5-Y	-												-	-	12%	67,33 %	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
A6-X													-	-	12%	67,33 %	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
A7-X	1%	-	-	-	-	3,33%	-	-	-	-	-	-	-	21%	12%	42%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
A8-X	0,5%	2%	-	-	5%	3%	-	-	-	-	-	-	-	10%	12%	42%	12%	5%	2%	2%	2,5%	2%	-	100%		
A9-Z	5%	13,3 %	5%	-	-	3,33%	8,34 %	8,34 %	8,34%	8,34%	6,67%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	33,3%	-	100%		
A10-X	1%	-	-	-	-	3,33%	-	-	-	-	-	-	-	10%	12%	42%	10,66 %	16%	1,67%	1,67%	1,67%	-	-	100%		
A11-X	1%	-	-	-	-	3,33%	-	-	-	-	-	-	-	10%	12%	42%	10,66 %	16%	1,67%	1,67%	1,67%	-	-	100%		
AB2-X	1%	1,67 %	-	-	3,33%	2%	-	-	-	-	-	-	-	10%	6%	42%	10,66 %	16%	1,67%	1,67%	2%	2%	-	100%	Pagas 100% Efet. 83%	Ocios 17%
A12-X	1%	2%	-	-	5%	3,33%	-	-	-	-	-	-	1%	21%	3%	31,34 %	6%	1%	0,33%	2%	2%	4%	-			
A13-Z	-	-	-	-	-	-	17,0 4%	-	-	-	-	82,96 %	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%		
B1-Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12%	67,33 %	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
B2-Z																								480		
B3-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2%	10% %	67,33 %	12%	5%	1%	1,67%	1%			100%		
AB3-X	1%	-	-	-	-	3,33%								5%	12%	58%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
B4-X														2%	10%	67,33 %	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		

(continua)

B5-X	1%													18,33%	12%	48%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
B6-X														20%	3%	58%	10,67%	5%	0,66%	1,67%	1%	-	-	100%		
B7-X	1%	-	-	-	-	3,33%								5%	12%	58%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
B8-X	1%	-	-	-	-	3,33%								5%	12%	58%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
B9-Z	1,04%	3,12%	3,12%	-	-	2,08%	-	-	3,12%	3,12%	3,12%	2,08%	2,5%	6,25%	42,14%	6,25%	3,12%	0,62%	1,04%	0,62%	16,66%	-	100%			
B10-Z	-	-	-	-	-	-	25%	-	-	-	-	75%											100%			
BC1-Z	6,25%	0,63%	-	-	0,63%	0,63%	1,03%	-	0,42%	0,63%	-	0,63%	37,5%	2,70%	2,5%	36,25	6,25%	1,03%	-	2,08%	0,42%	0,42%	-	100%		
C1-Z													-	-	12%	67,33%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
D1-Z	10%	1%	-	-	1%	1%	1,67%	-	0,67%	0,67%	-	1%	1%	4,32%	3,33%	58%	10%	1,67%	-	3,33%	0,67%	0,67%	-	100%		
D2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12%	67,33%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	100%		
F1-W ¹	-	5%	-	-	-	1,67%	3,33%	-	1,67%	-	-	-	-	88,33%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%		
M ²	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
B11-X	1%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5%	12%	58%	12%	5%	1%	1,67%	1%	-	-	Pagas 100%	Efet. 96,7%	Ócios. 3,3%
E1-Z	-	-	-	0,47%	7,01%	1,40%	3,50%	2,80%	8,41%	6,31%	61,0%	2,8%	-	3,5%	-	-	-	-	-	-	-	2,8%	-	428		
E2-Z	6,26%	5,62% ⁷	1,86%	0,6%	24,17%	13,75%	6,87%	6,25%	8,76%	6,26%	0,42%	3,76%	0,42%	9,38%	-	-	-	-	-	-	-	5,62%	-	100%		
E3-Z	-	-	-	-	-	-	7,58%	-	2,27%	2,27%	75,57%	7,58%	-	4,73%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%		
E4-Z	5,40%	-	-	5,40%	18,92%	14,87%	1,35%	18,92%	16,22%	16,22%	1,35%	1,35%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	370		
G1-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%	-											-	69		
G2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-											90	90		

LEGENDA:

- 1- Elaborar plano de ensino
- 2- Proceder matricula de alunos
- 3- Providenciar transferência alunos
- 4- Contratar docentes e servidores
- 5- Administrar necessidades profissionais de docentes/servidores
- 6- Administrar, participar programas atualização ou capacitação docentes
- 7- Realizar serviços gerais manutenção escolas
- 8- Elaborar projetos para captação de recursos
- 9- Administrar ações/parcerias c/ outros órgãos
- 10- Prestar contas p/ outros órgãos
- 11- Fornecer transporte escolar

- 12- Fornecer merenda escolar
- 13- Atender serviços biblioteca
- 14- Participar de atividades extracurriculares
- 15- Preparar aula
- 16- Ministrar aula
- 17- Avaliar desempenho dos alunos
- 18- Recuperar conteúdos
- 19- Avaliar alunos em recuperação
- 20- Elaborar relatórios de resultados
- 21- Entregar resultados aos pais/alunos
- 22- Elaborar documentos relativos vida escolar alunos
- 23- Prestar apoio psicológico na área educação

APÊNDICE B

GASTOS COM PESSOAL (R\$)

Servidor	Parcelas	Salário (trimestre)	Encargos sociais (trimestre)	Vale alimentação (trimestre)	13°	Férias	TOTAL
A1-X		3.691,23	925,88	264,70	307,59	410,13	5.599,53
A2-X		1.939,29	486,44	264,70	161,61	215,46	3.067,50
A3-X		3.565,35	883,91	264,70	247,59	396,15	5.357,70
A4-Y		2.650,77	664,90	264,70	220,89	294,51	4.095,77
A5-Y		2.087,25	523,55	264,70	173,94	231,90	3.281,34
A6-X		1.762,98	442,21	264,70	146,91	195,87	2.812,67
A7-X		1.920,39	481,69	264,70	160,02	213,36	3.040,16
A8-X		744,43	486,17	264,70	120,06	240,15	1.855,51
A9-Z		4.720,74	1.184,12	264,70	393,42	703,56	7.266,54
A10-X		2.046,33	510,31	264,70	156,33	227,37	3.205,04
A11-X		1.731,51	422,53	264,70	120,24	160,32	2.699,30
A12-X		1.888,92	460,95	264,70	131,19	174,90	2.920,66
A13-Z		1.812,60	446,73	264,70	113,28	201,39	2.838,70
AB1-X		3.722,76	931,34	264,70	310,23	401,97	5.631,00
AB2-X		1.888,92	454,52	264,70	118,05	157,41	2.883,60
AB3-X		2.380,83	597,19	264,70	198,39	264,54	3.705,65
B1-Y		1.835,40	460,38	264,70	152,94	203,94	2.917,36
B2-Z		129,33	914,43	264,70	242,52	431,13	1.982,11
B3-X		2.044,77	512,90	264,70	170,40	227,19	3.219,96
B4-X		1.762,98	442,21	264,70	146,91	195,87	2.812,67
B5-X		2.161,26	542,12	264,70	180,12	240,15	3.388,35
B6-X		2.161,26	542,12	264,70	180,12	240,15	3.388,35
B7-X		2.402,07	602,51	264,70	200,16	266,88	3.736,32
B8-X		2.161,26	542,12	264,70	180,12	240,15	3.388,35
B9-Z		2.807,76	676,00	264,70	170,01	241,26	4.159,73
B10-Z		1.795,50	450,37	264,70	149,64	199,50	2.859,71
B11-X		2.244,66	563,03	264,70	187,05	249,39	3.508,83
BC1-Z		3.995,53	1.002,64	264,70	333,84	445,11	6.041,82
C1-Z		1.920,39	481,69	264,70	160,02	213,36	3.040,16
D1-Z		2.465,04	618,31	264,70	205,41	273,90	3.827,36
D2-Z		1.804,67	359,21	264,70	165,65	211,62	2.805,85
E1-Z ¹		1.312,20	329,14	214,40	109,35	145,80	2.110,89
E2-Z		4.770,72	1.132,78	264,70	360,06	463,41	6.991,67
E3-Z		2.655,15	656,38	264,70	203,31	267,18	4.046,72
E4-Z ²		4.555,53	1.063,66	-	353,39	471,16	6.443,74
F1-W		1.939,29	486,44	264,70	161,61	215,46	3.067,50
G1-Z ³		312,99	77,76	34,41	25,43	31,89	482,48
G2-Z ⁴		483,08	121,17	45,10	40,26	53,68	743,29
TOTAL							135.223,89

Observações:

¹ A servidora dedica 81% de sua carga normal de trabalho em serviços de apoio ao ensino, portanto, para cálculo de gastos com pessoal, considerou-se o mesmo percentual do efetivamente despendido.

² O servidor dedica 70% de sua carga normal de trabalho em serviços de apoio ao ensino, portanto, para cálculo de gastos com pessoal, considerou-se o mesmo percentual do efetivamente despendido.

³ O servidor dedica 13% de sua carga horária normal de trabalho em serviços de apoio ao ensino, portanto, para cálculo de gastos com pessoal, considerou-se o mesmo percentual do efetivamente despendido.

⁴ A servidora dedica 17,04% de sua carga horária normal de trabalho em serviços de apoio ao ensino, portanto, para cálculo de gastos com pessoal, considerou-se o mesmo percentual do efetivamente despendido.

APÊNDICE C

ALOCÇÃO DO RECURSO PESSOAL ÀS ATIVIDADES (R\$)

Serv. \ Ativ.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
A1-X	-	-	-	-	-	162.94	-	-	-	-	-	-	2.333.32
A2-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A3-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A4-Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A5-Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A6-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A7-X	30.40	-	-	-	-	101.24	-	-	-	-	-	-	-
A8-X	9.28	37.11	-	-	92.78	55.66	-	-	-	-	-	-	-
A9-Z	363.33	966.45	363.33	-	-	241.97	606.03	606.03	606.03	606.03	484.68	-	-
A10-X	32.06	-	-	-	-	106.73	-	-	-	-	-	-	-
A11-X	26.99	-	-	-	-	89.89	-	-	-	-	-	-	-
A12-X	29.21	58.42	-	-	146.03	97.26	-	-	-	-	-	-	29.21
A13-Z	-	-	-	-	-	-	483.71	-	-	-	-	2.354.99	-
AB1-X	58.56	58.56	-	-	351.94	176.25	-	-	58.56	58.56	-	-	-
AB2-X	28.84	48.16	-	-	96.02	57.67	-	-	-	-	-	-	-
AB3-X	37.06	-	-	-	-	123.40	-	-	-	-	-	-	-
B1-Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B3-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B4-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B5-X	33.88	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B6-X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B7-X	37.36	-	-	-	-	124.47	-	-	-	-	-	-	-
B8-X	33.88	-	-	-	-	112.83	-	-	-	-	-	-	-
B9-Z	43.26	129.78	129.78	-	-	86.52	-	-	129.78	129.78	129.78	86.52	-
B10-Z	-	-	-	-	-	-	714.93	-	-	-	-	2.144.78	-
B11-X	35.09	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BC1-Z	377.61	38.06	-	-	38.06	38.06	62.23	-	25.38	38.06	-	38.06	2.265.68
C1-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D1-Z	382.74	38.27	-	-	38.27	38.27	63.92	-	25.64	25.64	-	38.27	38.27
D2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
E1-Z	-	-	-	9.92	147.97	29.55	73.88	59.10	177.53	133.20	1.287.65	59.11	-
E2-Z	437.68	392.93	130.04	41.95	1.689.87	961.35	480.32	436.98	612.47	437.68	29.37	262.89	29.37
E3-Z	-	-	-	-	-	-	306.74	-	91.86	91.86	3.058.11	306.74	-
E4-Z	347.96	-	-	347.96	1.219.16	958.19	86.99	1.219.16	1.045.17	1.045.17	86.99	86.99	-
E1-W	-	153.38	-	-	-	51.23	102.15	-	51.23	-	-	-	-
G1-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	482.48	-	-
G2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	2.345.19	1.921.12	623.15	399.83	3.820.10	3.613.43	2.980.90	2.321.27	2.823.65	2.565.98	5.559.06	5.378.35	4.695.85

(continua)

ALOCÇÃO DO RECURSO PESSOAL ÀS ATIVIDADES (R\$)

Serv. \ Ativ.	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	TOTAL GASTO NO PERÍODO	TOTAL APL. ÀS ATIVIDADES	VALOR DA OCIOS.
A1-X	583,47	139,99	1.749,85	349,97	58,24	58,24	116,47	23,52	23,52	-	R\$ 5.563,76		
A2-X	-	368,10	2.065,36	368,10	153,37	30,67	51,23	30,67	-	-	R\$ 5.357,70		
A3-X	278,59	446,84	3.348,56	558,27	334,86	111,44	167,70	111,44	-	-	R\$ 4.095,77		
A4-Y	-	491,49	2.757,68	491,49	204,79	40,96	68,41	40,96	-	-	R\$ 3.281,34		
A5-Y	-	393,76	2.209,33	393,76	164,07	32,81	54,80	32,81	-	-	R\$ 2.812,67		
A6-X	-	337,52	1.893,77	337,52	140,63	28,13	46,97	28,13	-	-	R\$ 2.908,52		
A7-X	638,43	364,82	1.276,87	364,82	152,01	30,40	50,77	30,40	-	-	R\$ 1.792,32		
A8-X	185,56	222,66	779,31	222,66	92,77	37,11	37,11	46,39	37,11	-	R\$ 2.617,49		
A9-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	2.422,66	-	R\$ 7.910,13		
A10-X	320,50	384,60	1.346,12	341,66	512,81	53,52	53,52	53,52	-	-	R\$ 2.721,23		
A11-X	269,93	323,92	1.133,71	287,75	431,89	45,08	45,08	45,08	-	-	R\$ 2.669,30		
A12-X	613,34	87,62	915,33	175,24	29,21	9,64	58,41	58,41	116,83	-	R\$ 2.920,66	2.424,16	496,50
A13-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 7.707,26		
AB1-X	351,94	386,85	3.167,44	375,51	234,81	82,21	82,21	82,21	105,30	-	R\$ 5.631,00		
AB2-X	288,36	173,01	1.211,11	307,39	461,38	48,16	48,16	57,67	57,67	-	R\$ 3.775,89		
AB3-X	185,28	444,68	2.149,28	444,68	185,28	37,06	61,88	37,06	-	-	R\$ 3.705,65		
B1-Y	-	350,06	1.964,34	350,06	145,87	29,16	48,71	29,16	-	-	R\$ -		
B2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.982,11	Licença gestante	1.982,11
B3-X	64,39	322,00	2.168,00	386,39	161,00	32,20	53,78	32,20	-	-	R\$ 2.812,67		
B4-X	56,25	281,27	1.893,77	337,52	140,63	28,13	46,97	28,13	-	-	R\$ 3.354,47		
B5-X	621,09	406,60	1.626,42	406,60	169,42	33,88	56,58	33,88	-	-	R\$ 3.422,23		
B6-X	677,67	101,65	1.965,24	361,54	169,42	22,37	56,58	33,88	-	-	R\$ 3.574,54		
B7-X	186,82	448,36	2.167,06	448,36	186,82	37,36	62,40	37,36	-	-	R\$ 3.403,40		
B8-X	169,42	406,60	1.965,24	406,60	169,42	33,88	56,58	33,88	-	-	R\$ 3.388,35		
B9-Z	103,99	259,98	1.752,91	259,99	129,78	25,80	43,27	25,79	693,02	-	R\$ 865,20		
B10-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 6.216,61		
B11-X	175,44	421,06	2.035,12	421,06	175,44	35,09	58,60	35,09	-	-	R\$ 3.508,83	3.391,99	116,84
BC1-Z	163,13	151,05	2.190,17	377,61	62,23	-	125,67	25,38	25,38	-	R\$ 5.961,36		
C1-Z	-	364,82	2.046,94	364,82	152,01	30,40	50,77	30,40	-	-	R\$ 3.138,07		
D1-Z	165,35	127,45	2.219,88	382,74	63,92	-	127,45	25,64	25,64	-	R\$ 3.495,14		
D2-Z	-	336,70	1.889,18	336,70	140,29	28,06	46,86	28,06	-	-	R\$ 132,98		
E1-Z	73,88	-	-	-	-	-	-	-	59,10	-	R\$ 3.026,68		
E2-Z	655,83	-	-	-	-	-	-	-	392,94	-	R\$ 6.134,31		
E3-Z	191,41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 3.855,31		
E4-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 6.443,74		
F1-W	2.709,51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 3.067,50		
G1-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 1.225,77		
G2-Z	-	-	-	-	-	-	-	-	-	743,29	R\$ 93.580,56		
TOTAL	9.729,58	8.543,46	51.887,99	9.858,89	5.022,37	981,76	1.776,94	1.077,11	3.959,17	743,29	R\$ 135.223,89	132.628,44	2.595,45

APÊNDICE D

ALOCAÇÃO DE RECURSOS ÀS ATIVIDADES

Recursos	Direcionador Valor (R\$)	Atividades																							Totais	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23		
Depreciação	Horas trabalhadas	1,33	0,99	0,31	0,20	2,30	2,16	2,89	1,10	1,64	1,44	6,19	7,43	3,11	7,35	6,40	38,39	7,32	3,83	0,74	1,30	0,81	2,05	0,72	100%	
	Reais alocados	150,82	112,27	35,15	22,68	260,82	244,94	327,73	124,74	185,98	163,30	701,95	842,56	352,68	833,49	725,76	4353,45	830,09	434,32	83,92	147,42	91,85	232,47	81,65	R\$ 11.340,04	
Materiais	Consumo	2,00	5,00	1,00	-	5,00	-	21,00	3,00	5,00	10,00	4,00	1,00	2,00	-	5,00	3,00	3,00	1,00	1,00	13,00	-	15,00	-	100%	
	Reais alocados	62,37	155,93	31,19	-	155,93	-	654,90	93,56	155,93	311,86	124,74	31,19	62,37	-	155,93	93,56	93,56	31,19	31,19	405,41	-	467,78	-	R\$ 3.118,59	
Insumos	Horas trabalhadas	1,33	0,99	0,31	0,20	2,30	2,16	2,89	1,10	1,64	1,44	6,19	7,43	3,11	7,35	6,40	38,39	7,32	3,83	0,74	1,30	0,81	2,05	0,72	100%	
	Reais alocados	46,37	34,52	10,81	6,97	80,19	75,31	100,76	38,35	57,18	50,21	215,82	259,06	108,43	256,27	223,14	1338,53	255,22	133,54	25,80	45,33	28,24	71,48	25,10	R\$ 3.486,63	
Veículo SMECDT	Consumo	4,95	1,19	0,39	3,75	17,84	12,90	2,37	14,02	12,75	12,21	12,65	1,70	0,10	1,99	-	-	-	-	-	-	-	-	1,19	-	100%
	Reais alocados	148,01	35,58	11,66	112,13	533,43	385,72	70,87	419,21	381,24	365,09	378,25	50,83	2,99	59,50	-	-	-	-	-	-	-	-	35,58	-	R\$ 2.990,09
Conservação e manutenção	Consumo	0,14	0,10	0,03	0,02	0,25	0,22	98,47	0,11	0,17	0,15	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,13	-	0,21	-	100%
	Reais alocados	1,63	1,16	0,35	0,23	2,91	2,57	1146,81	1,28	1,98	1,75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,51	-	2,45	-	R\$ 1.164,63
Transporte de alunos	Consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	44118,75	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 44.118,75
Viagens e estadas	Consumo	-	-	-	-	-	70,00	-	-	30,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	-	-	-	-	-	118,30	-	-	50,70	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 169,00
Merenda escolar	Consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3129,20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 3.129,20
Serviços de terceiros	Consumo	-	-	-	-	-	67,33	-	-	-	-	-	32,67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	-	-	-	-	-	2400,00	-	-	-	-	-	1164,33	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 3.564,33
Outros	Consumo	-	-	-	-	-	-	85,34	-	-	-	-	-	-	14,66	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100%
	Reais alocados	-	-	-	-	-	-	181,00	-	-	-	-	-	-	31,10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 212,10

APÊNDICE E

ANÁLISE DE VALOR AGREGADO DAS ATIVIDADES RELACIONADAS AOS SUBPROCESSOS- ENSINO TÍPICO E APOIO AO ENSINO

Código	Atividade	Análise de valor	Recursos (R\$)	Direcionador de ativ.	Total do direcionador	Direcion. (R\$)	Horas trab.	Valor (R\$)
1	Elaborar o planejamento do ensino	VEA	2.754,39	Horas trabalhadas	166,00	16,59	166,00	16,59
2	Proceder a matrícula dos alunos	VRA	2.260,58	Alunos matriculados	352,00	6,42	123,00	18,38
3	Providenciar a transferência dos alunos	VRA	712,31	Alunos transferidos	21,00	33,91	39,00	18,26
4	Contratar docentes e/ou servidores da educação	VEA	541,84	Concursos públicos	6,00	90,31	25,00	21,67
5	Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores	VEA	4.853,38	Horas trabalhadas	287,00	16,91	287,00	16,91
6	Administrar e/ou participar de programas de atualização e/ou capacitação de docentes	VEA	6.840,27	Eventos com participação	18,00	380,01	269,00	25,43
7	Realizar serviços gerais de manutenção das escolas	VEA	5.462,97	Área construída de sala de aula	722,89	7,56	360,00	15,17
8	Elaborar projetos para captação de recursos	VEA	2.998,41	Projetos em elaboração	4,00	749,60	137,00	21,89
9	Administrar ações em parcerias com outros órgãos	VEA	3.656,67	Horas trabalhadas	204,00	17,92	204,00	17,92
10	Prestar contas para outros órgãos	VEA	3.458,19	Horas trabalhadas	179,00	19,32	179,00	19,32
11	Fornecer transporte escolar	VRA	51.098,57	Alunos transportados	228,00	224,12	771,00	66,27

(continua)

12	Fornecer merenda escolar	VRA	10.855,52	Refeições servidas	21.589,00	0,50	925,00	11,74
13	Atender serviços de biblioteca	VRA	5.222,32	Empréstimos de livros	9.809,00	0,53	388,00	25,28
14	Participar de atividades extracurriculares	VEA	10.909,94	Horas trabalhadas	916,00	11,91	916,00	11,91
15	Preparar aula	VEA	9.648,29	Horas magistério	797,00	12,10	797,00	12,10
16	Ministrar aula	VRA	57.673,53	Horas magistério	4.784,00	12,05	4.784,00	12,05
17	Avaliar o desempenho dos alunos	VRA	11.037,76	Horas magistério	912,00	12,10	912,00	12,10
18	Recuperar conteúdos	NVA	5.621,42	Horas magistério	477,00	11,78	477,00	11,78
19	Avaliar alunos em recuperação	NVA	1.122,67	Horas magistério	92,00	12,20	92,00	12,20
20	Elaborar relatórios de resultados	VEA	2.376,61	Horas magistério	162,00	14,67	162,00	14,67
21	Entregar os resultados para pais e/ou alunos	VRA	1.197,20	Horas magistério	101,00	11,85	101,00	11,85
22	Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno	VEA	4.768,93	Horas trabalhadas	256,00	18,63	256,00	18,63
23	Prestar apoio psicológico na área da educação	VRA	850,04	Atendimentos	185,00	4,59	90,00	9,44

QUADRO RESUMO		
Análise de valor	Número de atividades	Custo
NVA	2	R\$ 6.744,09
VEA	12	R\$ 58.269,89
VRA	9	R\$ 140.907,83
TOTAL	23	R\$ 205.921,81

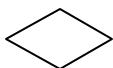
APÊNDICE F

FLUXOGRAMAS DAS 23 ATIVIDADES DETECTADAS NA ÁREA EDUCACIONAL DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL

LEGENDA:



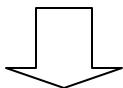
Atividades



Pontos de decisão



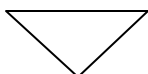
Operações complementares



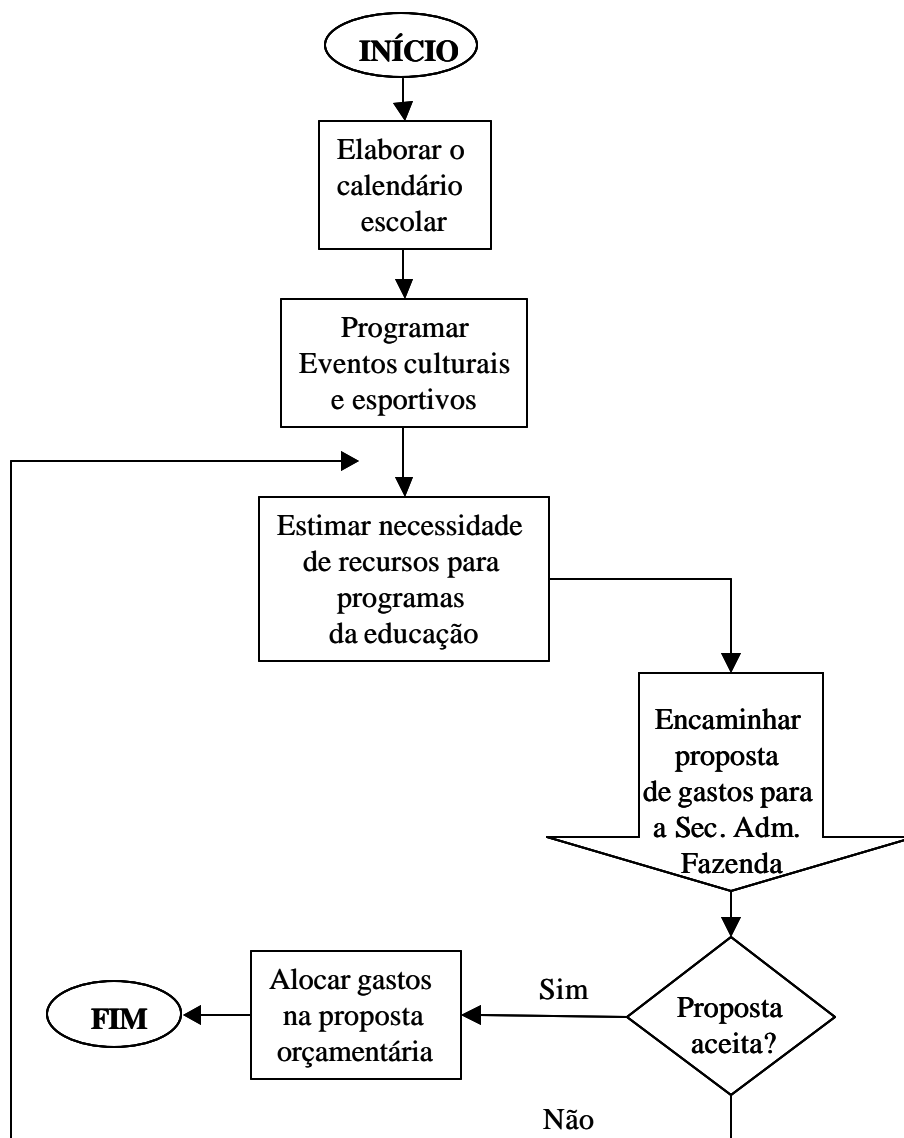
Encaminhamentos



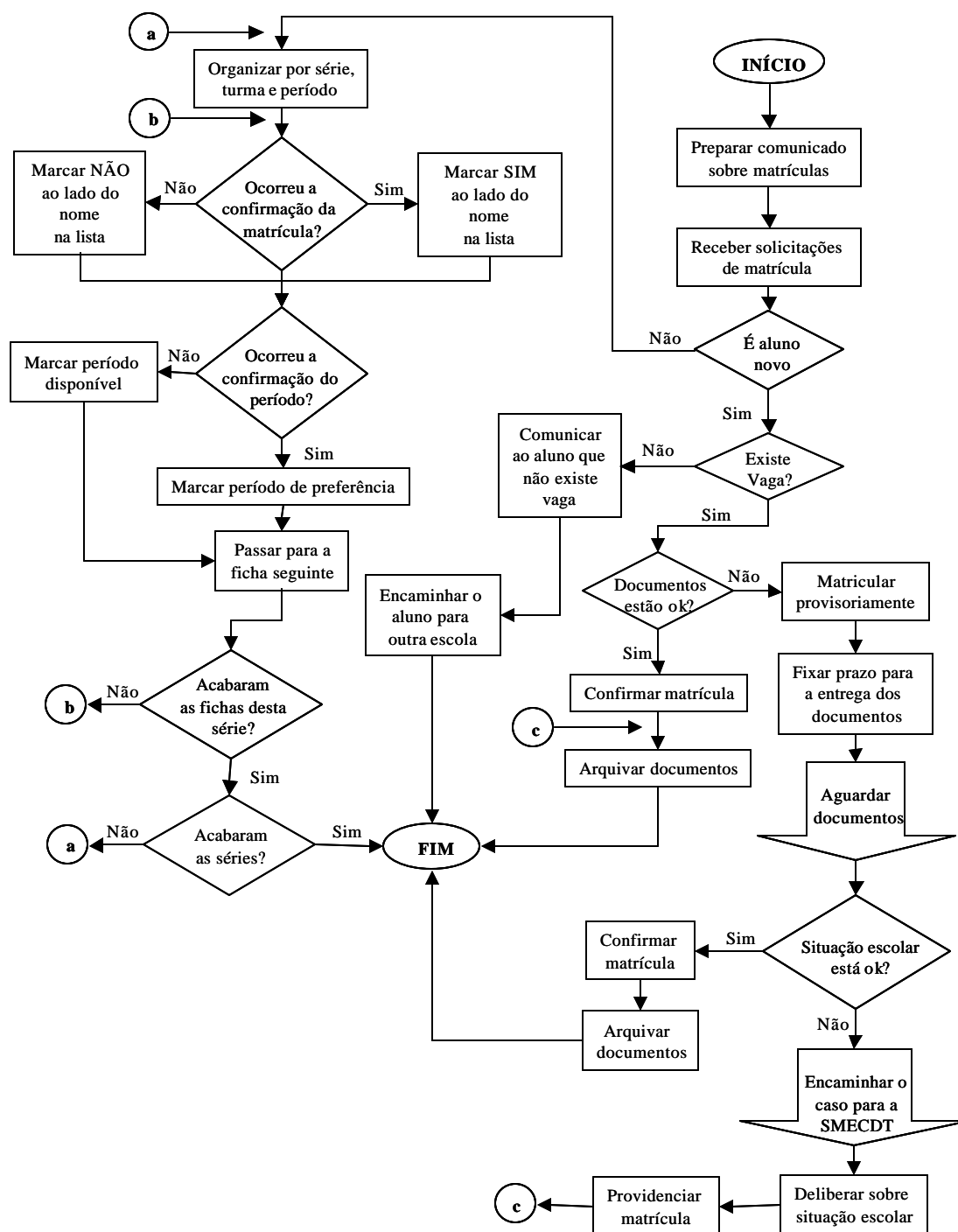
Aguardar evento / período futuro

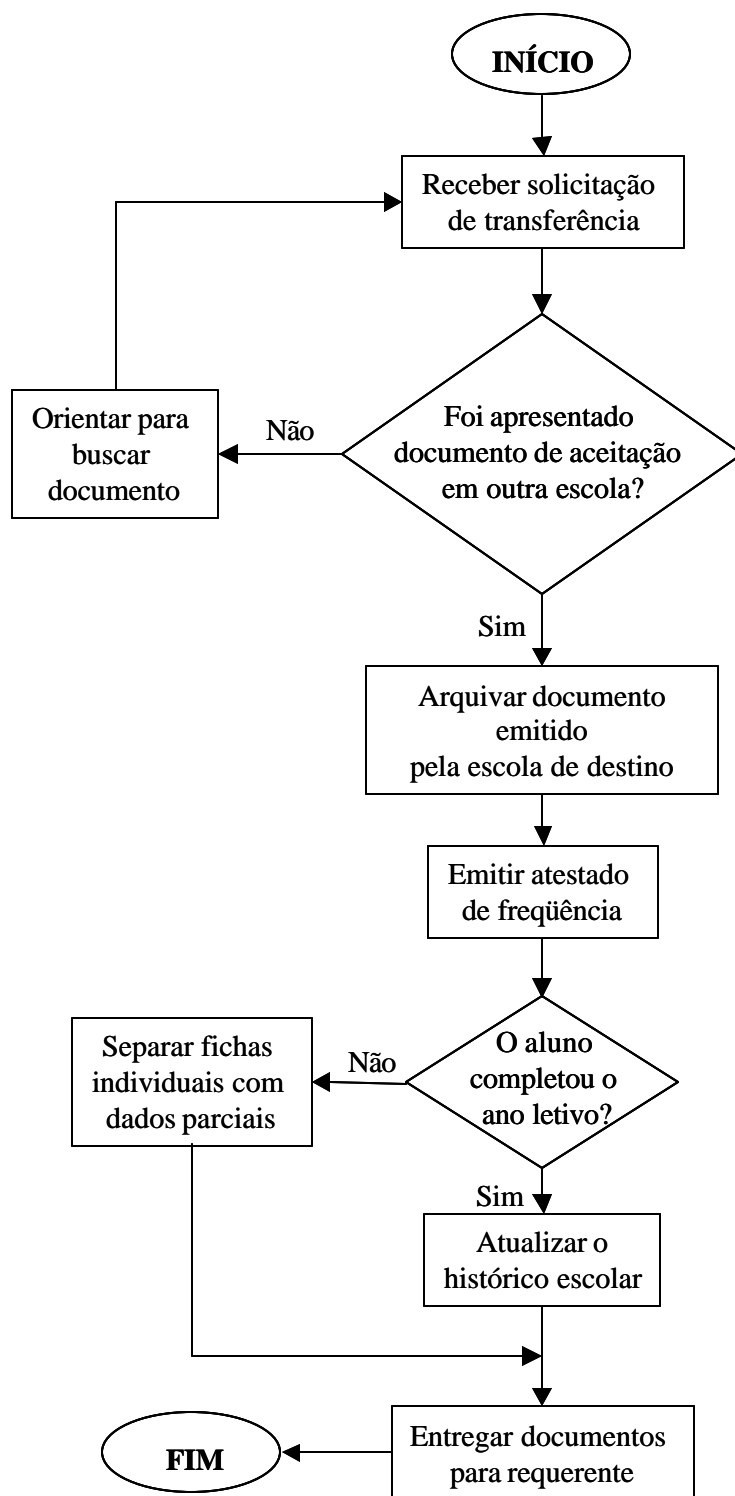


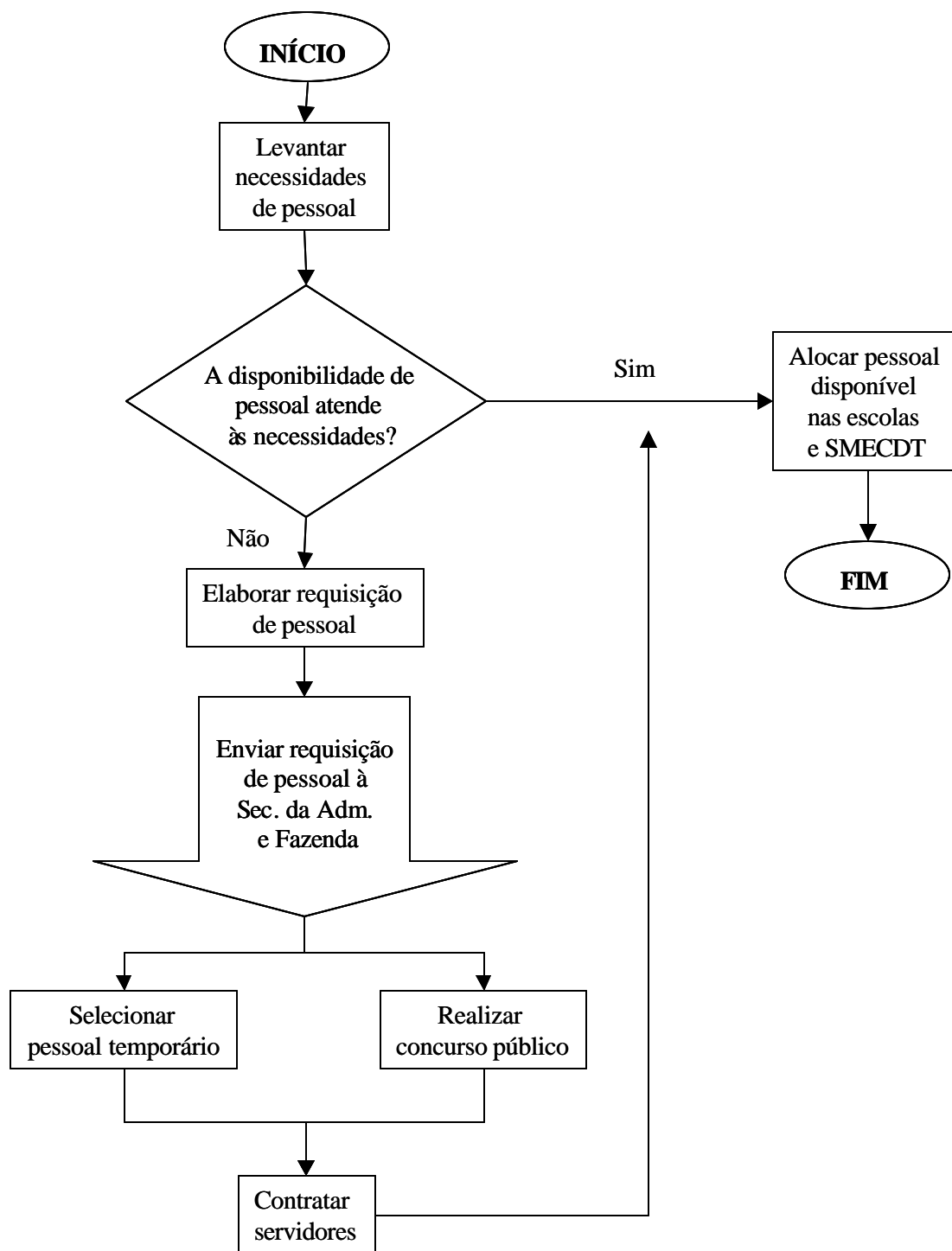
Estocagem

ATIVIDADE 1 – Elaborar o planejamento do ensino

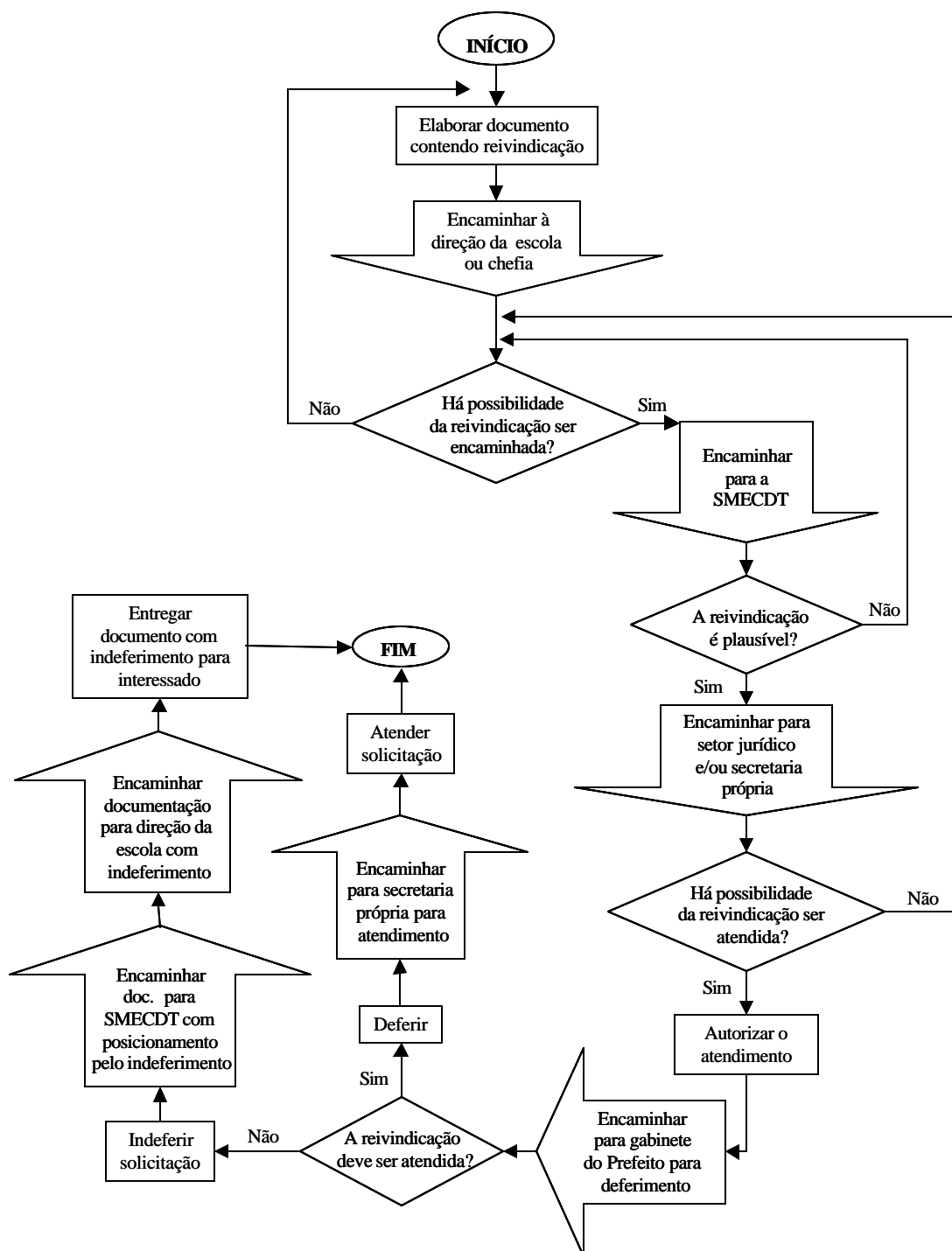
ATIVIDADE 2 – Proceder a matrícula dos alunos



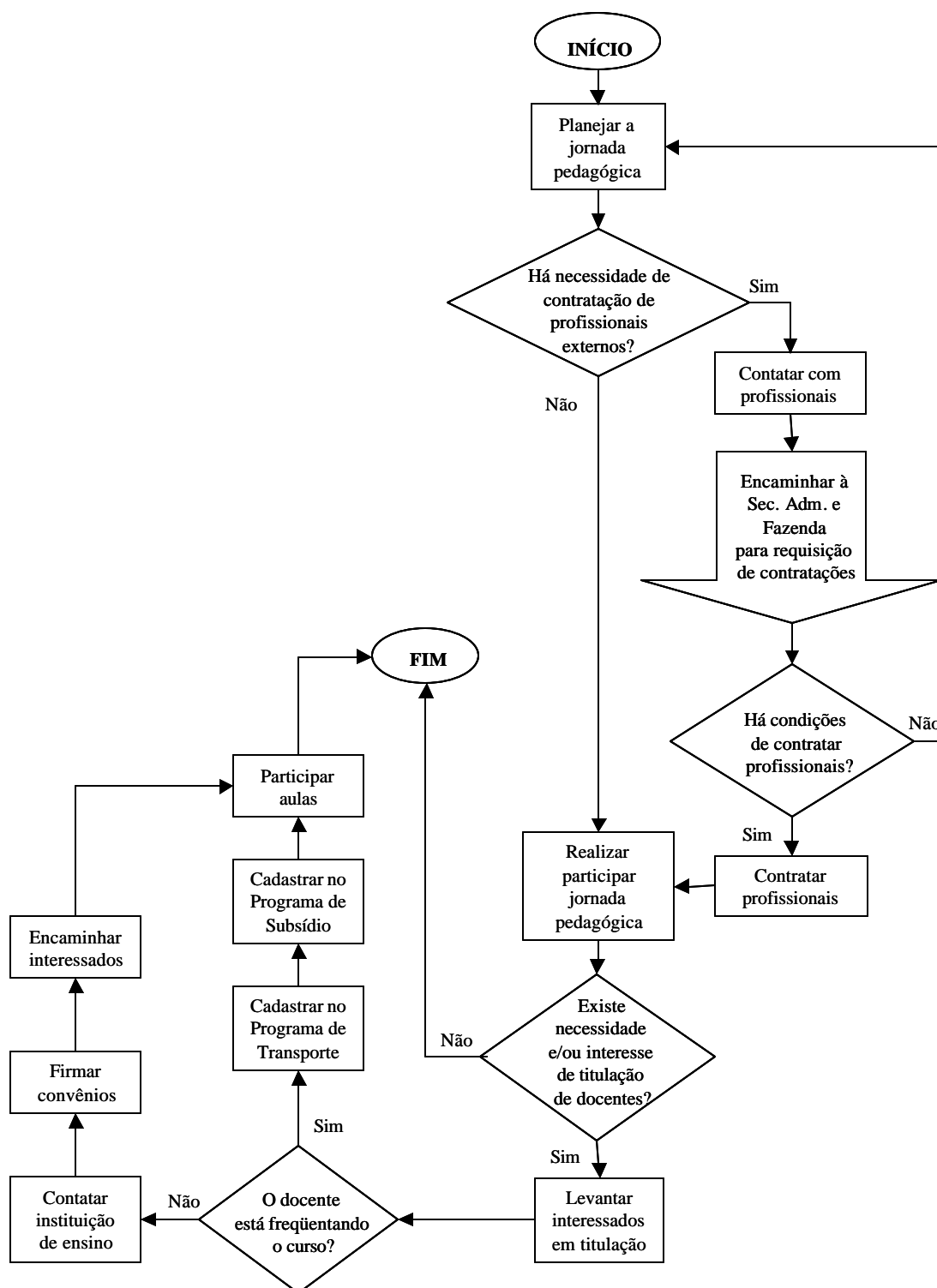
ATIVIDADE 3 – Providenciar a transferência de aluno

ATIVIDADE 4 – Controlar docentes e/ou servidores da educação

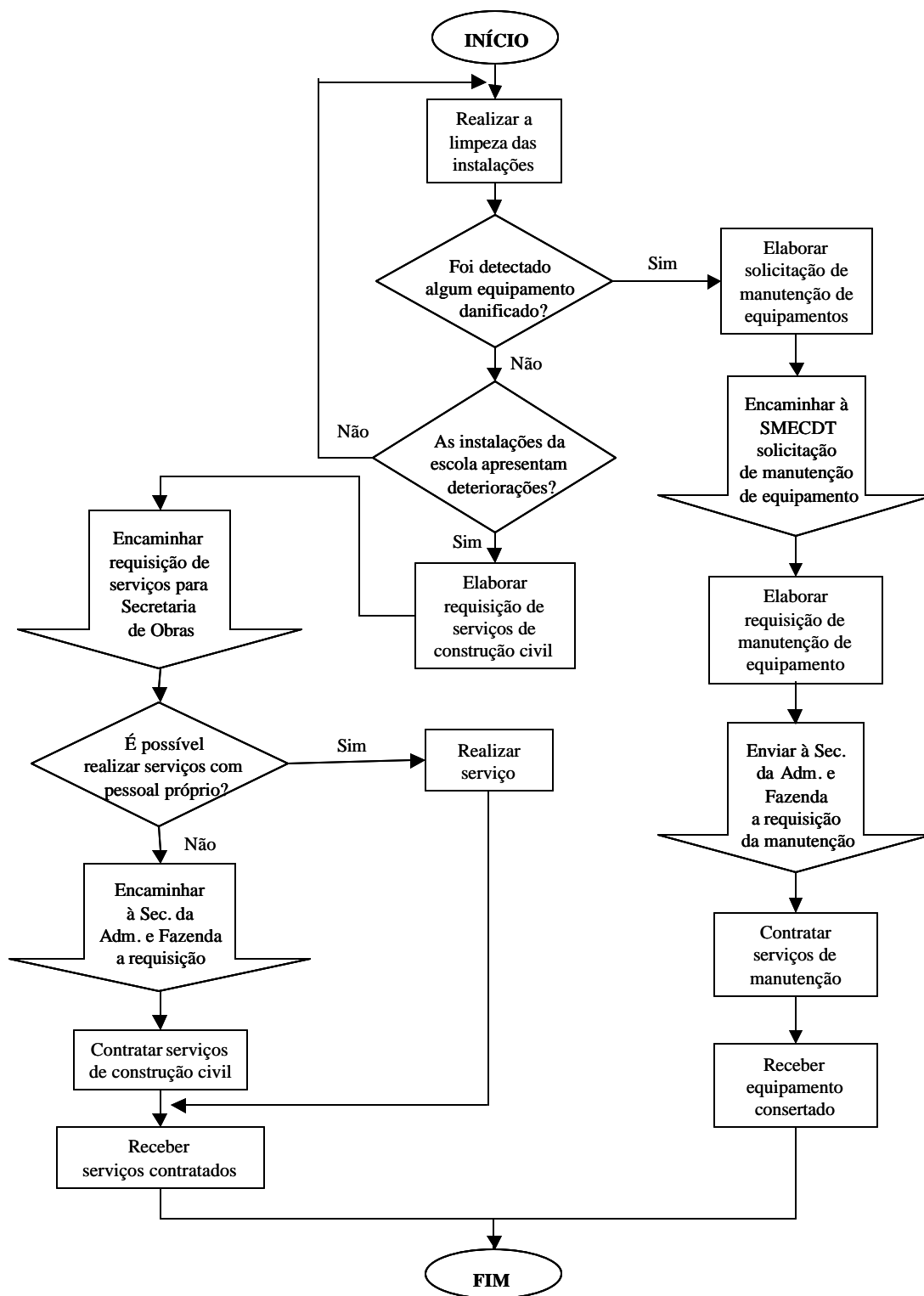
ATIVIDADE 5 – Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores



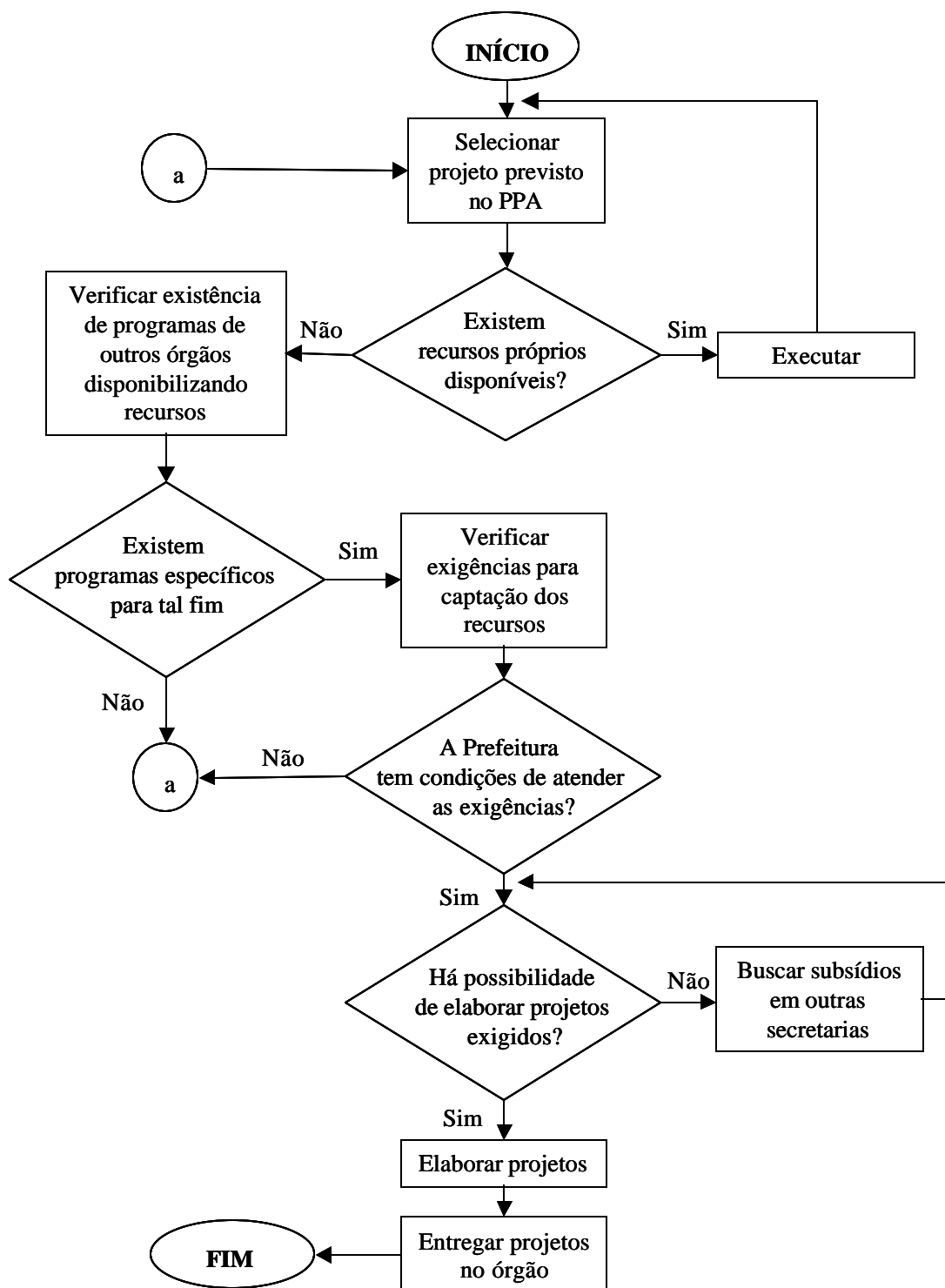
ATIVIDADE 6 – Administrar e/ou participar de atualização e/ou capacitação de docentes

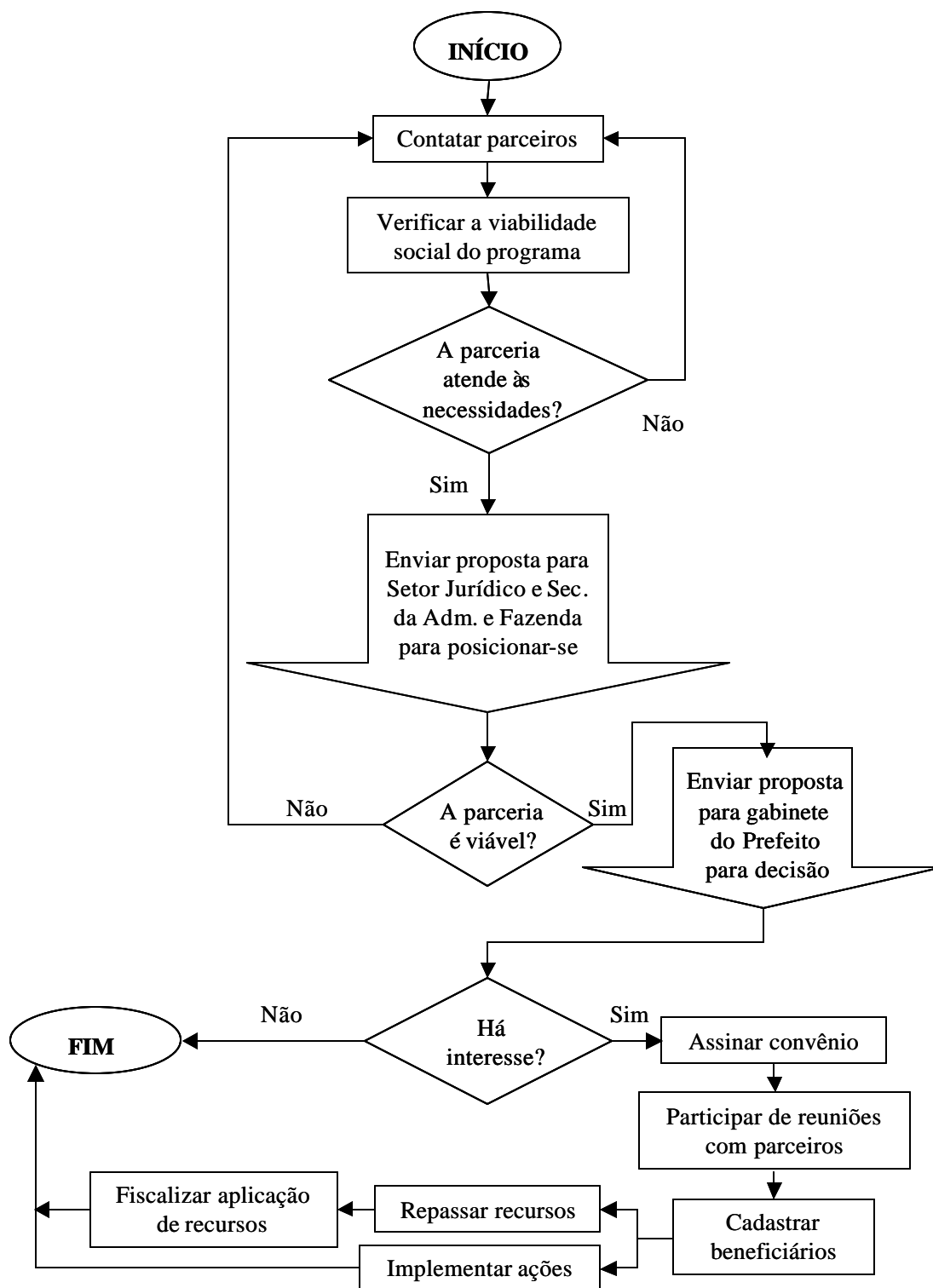


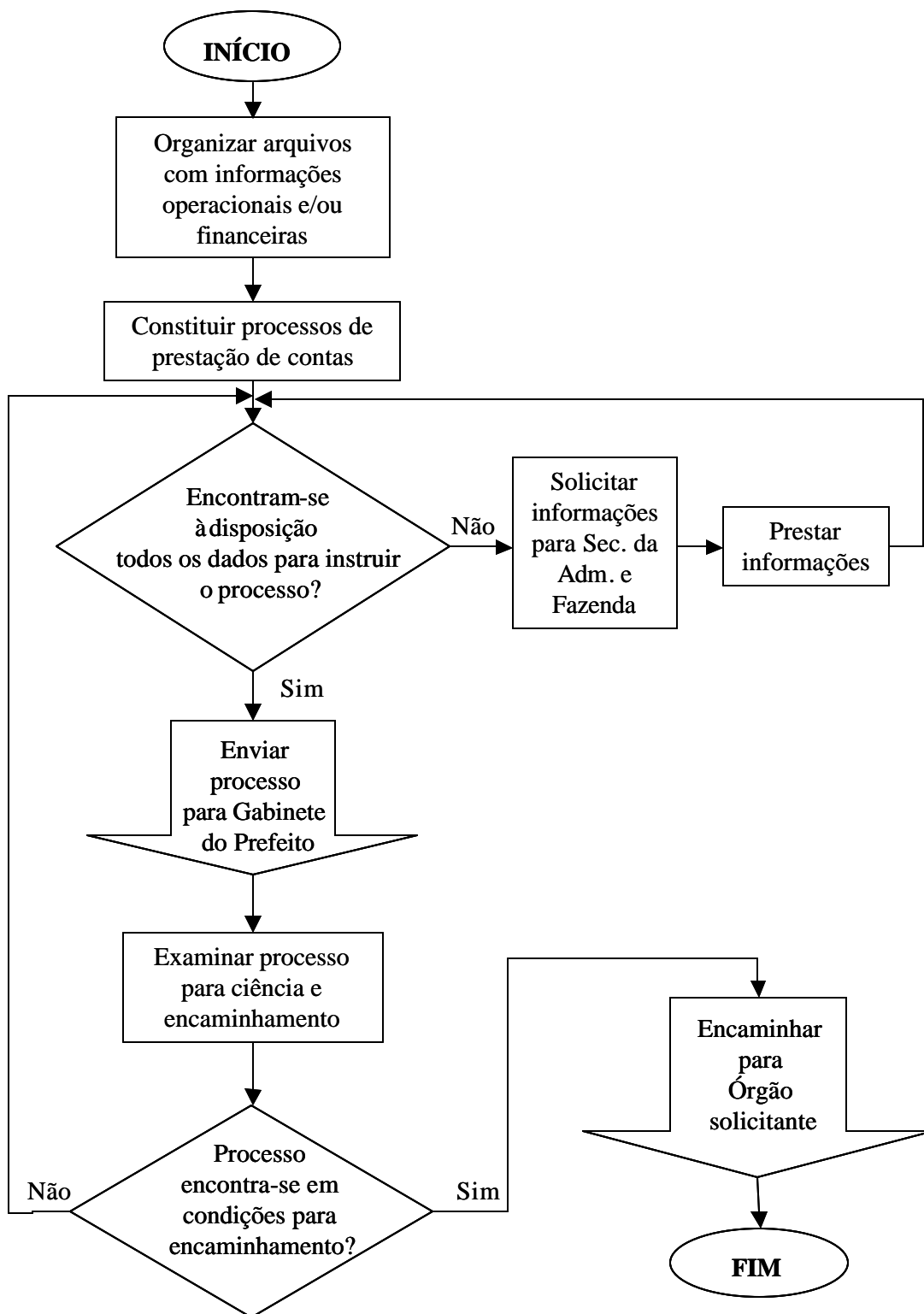
ATIVIDADE 7 – Realizar serviços gerais de manutenção das escolas



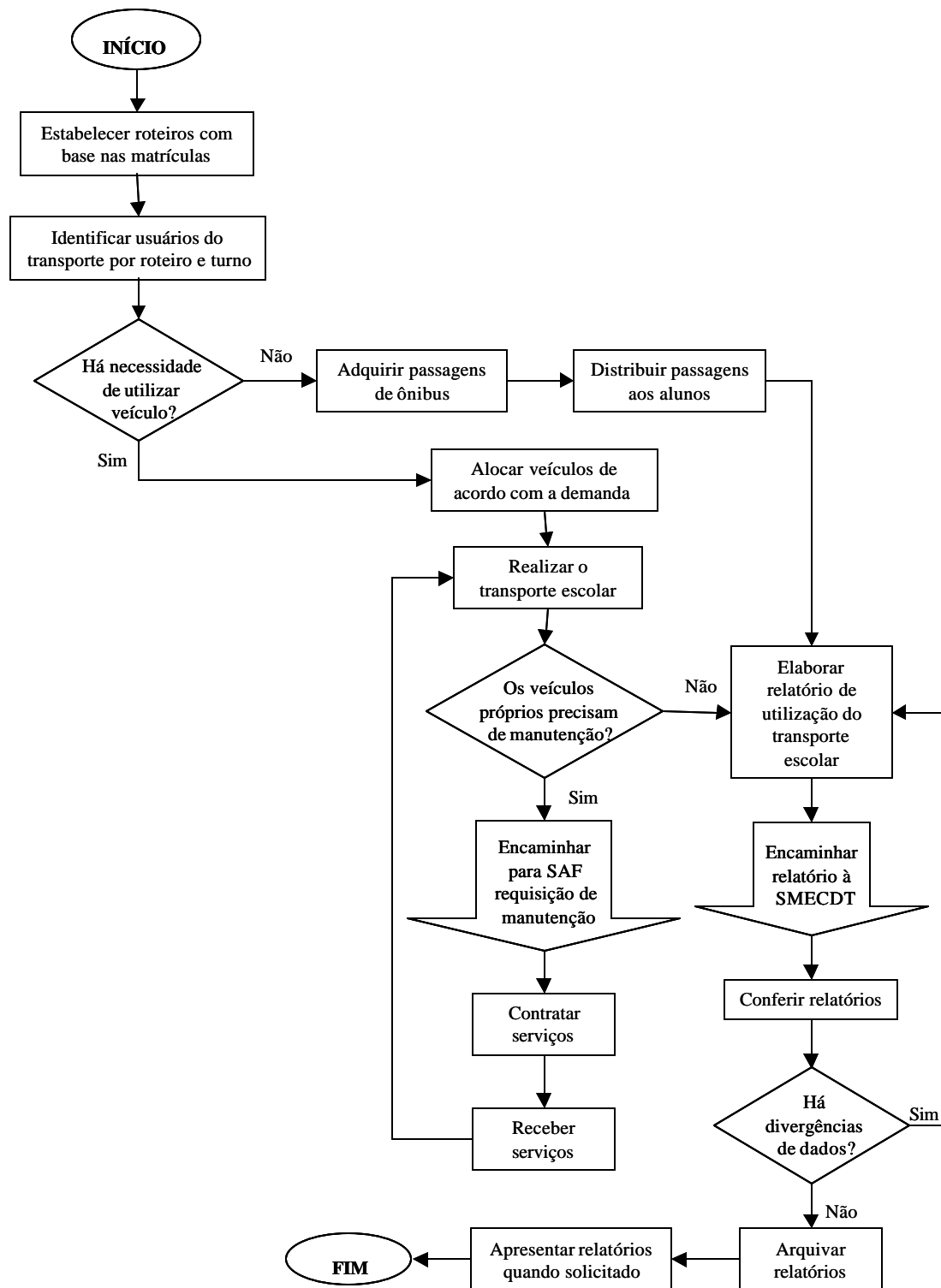
ATIVIDADE 8 – Elaborar projetos para captação de recursos



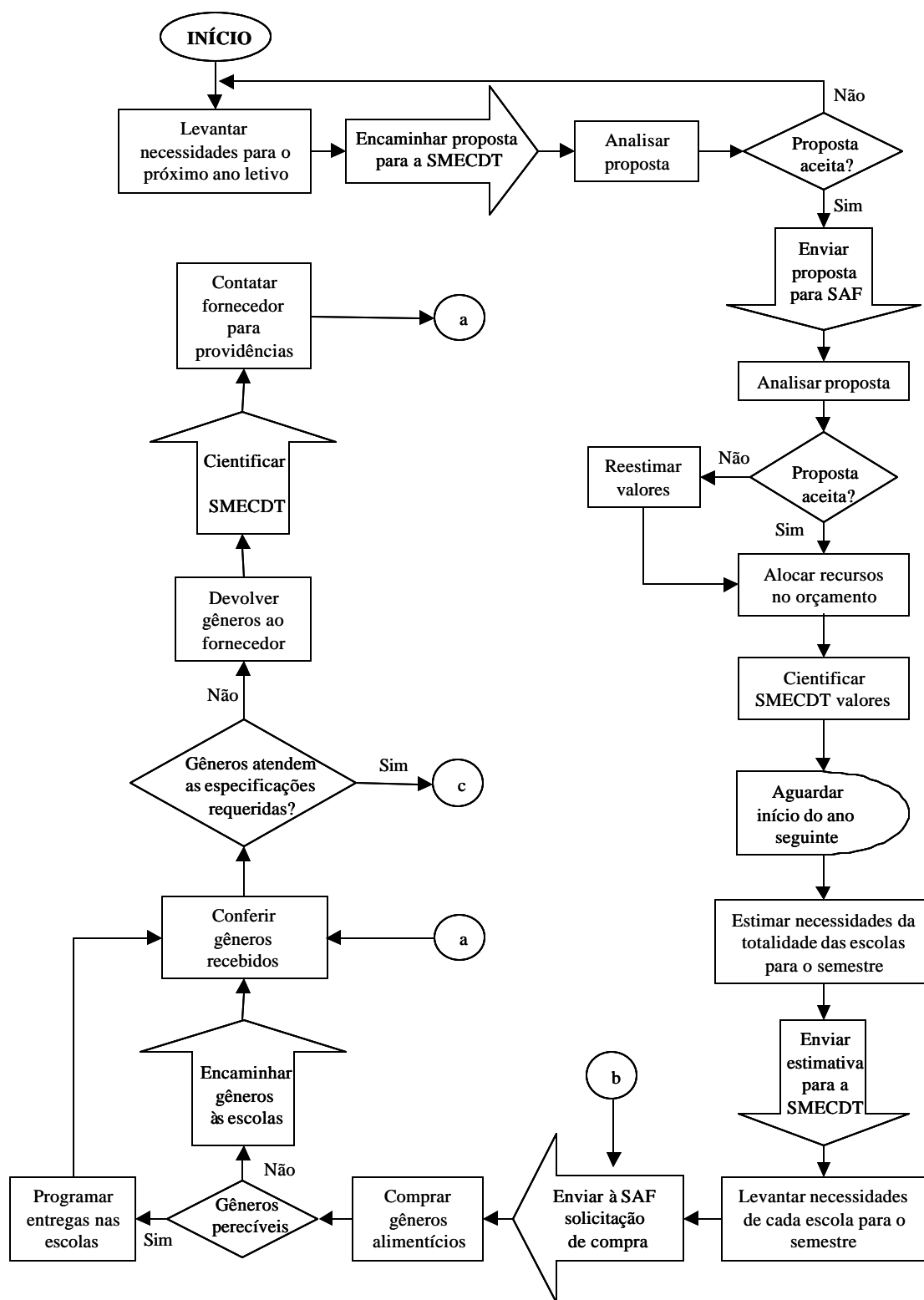
ATIVIDADE 9 – Administrar ações em parceria com outros órgãos

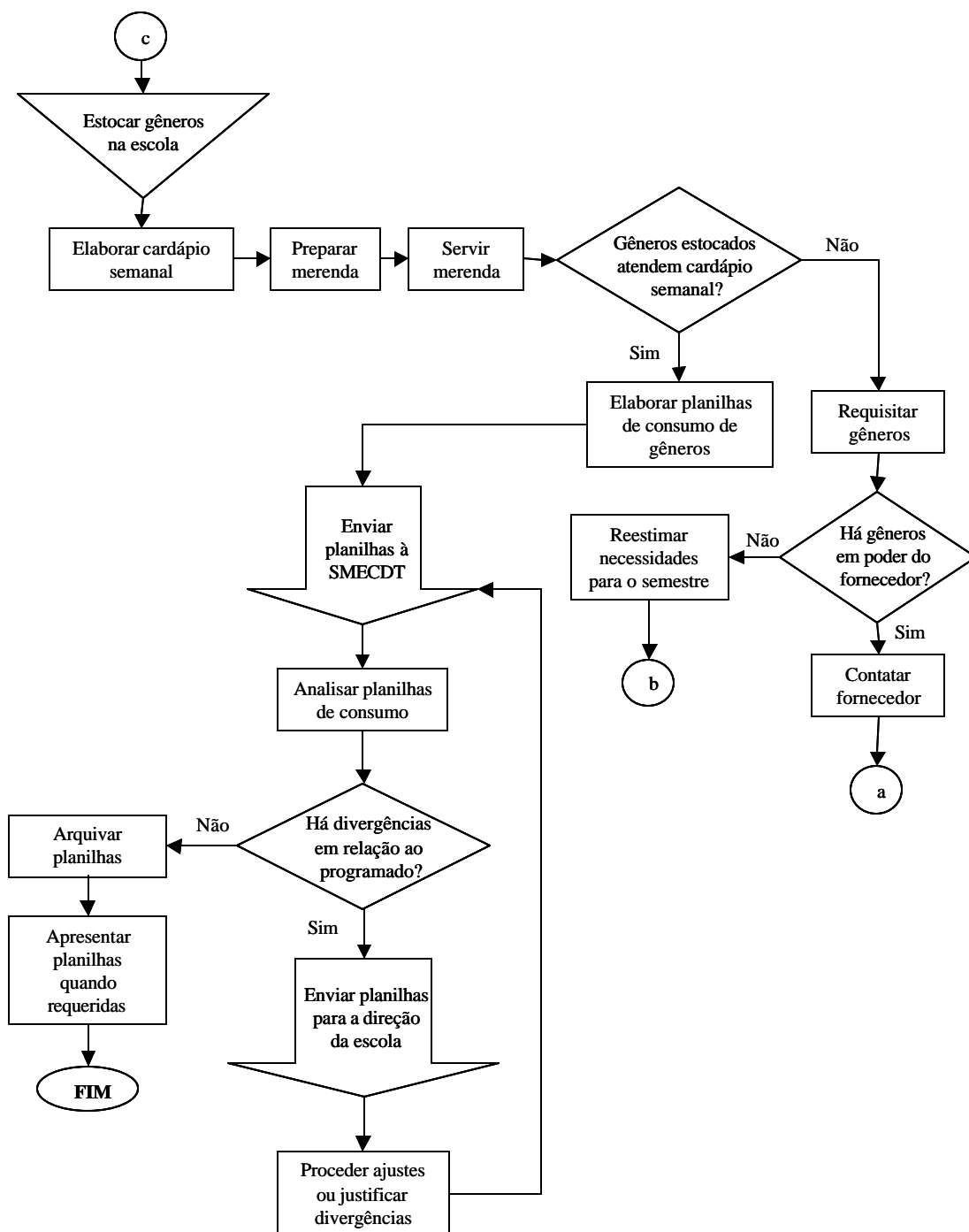
ATIVIDADE 10 – Prestar contas para outros órgãos

ATIVIDADE 11 – Fornecer transporte escolar

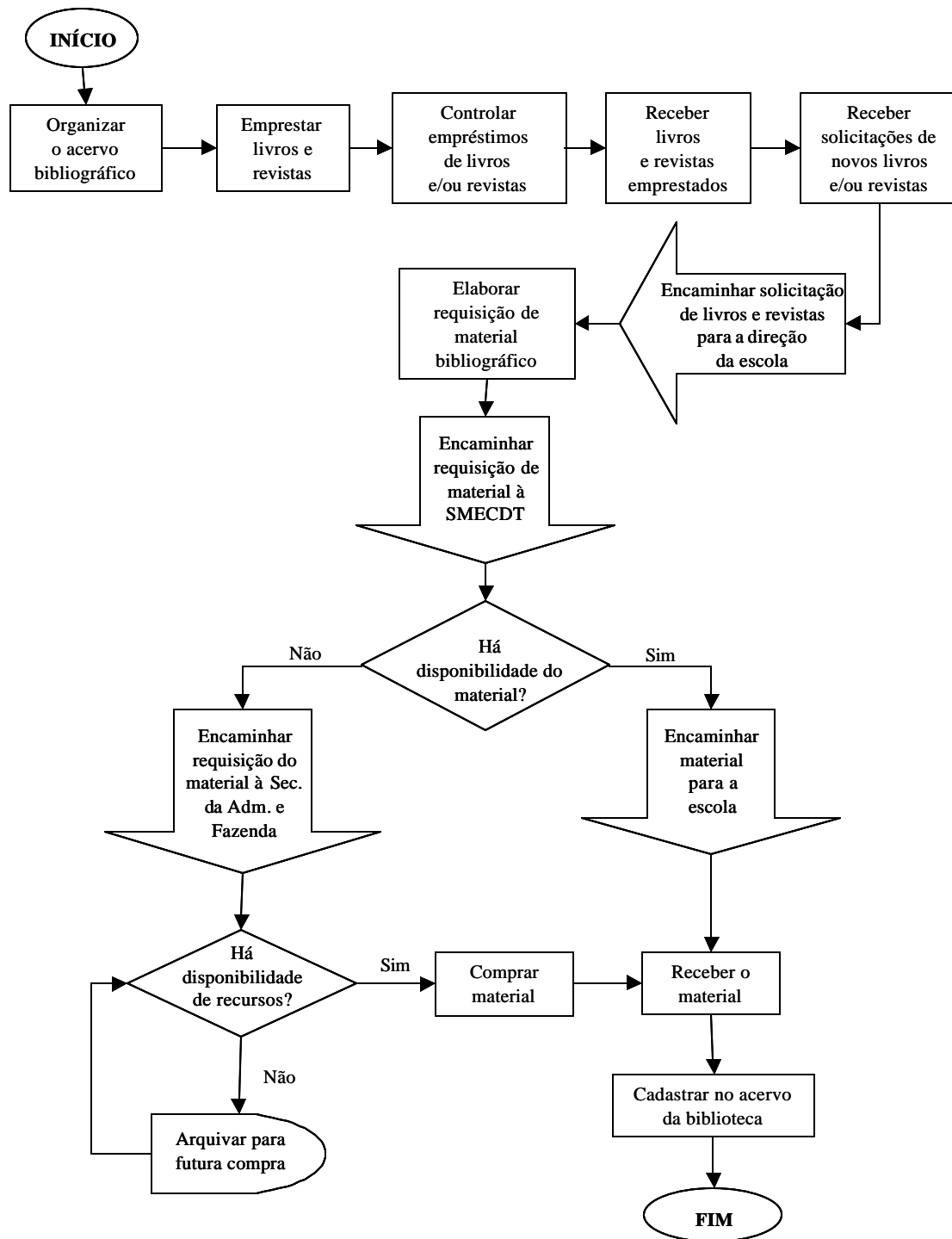


ATIVIDADE 12 – Fornecer merenda escolar

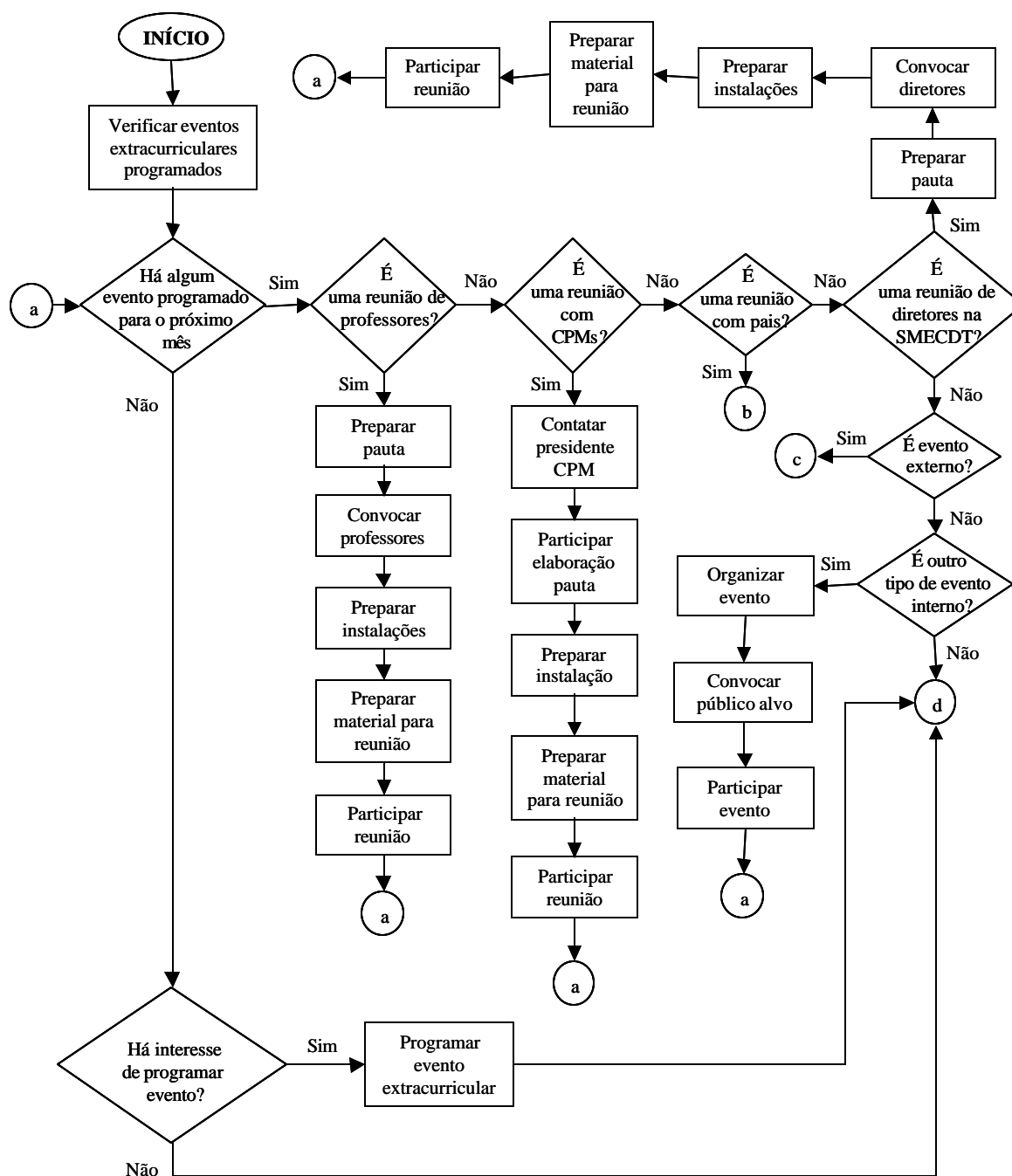


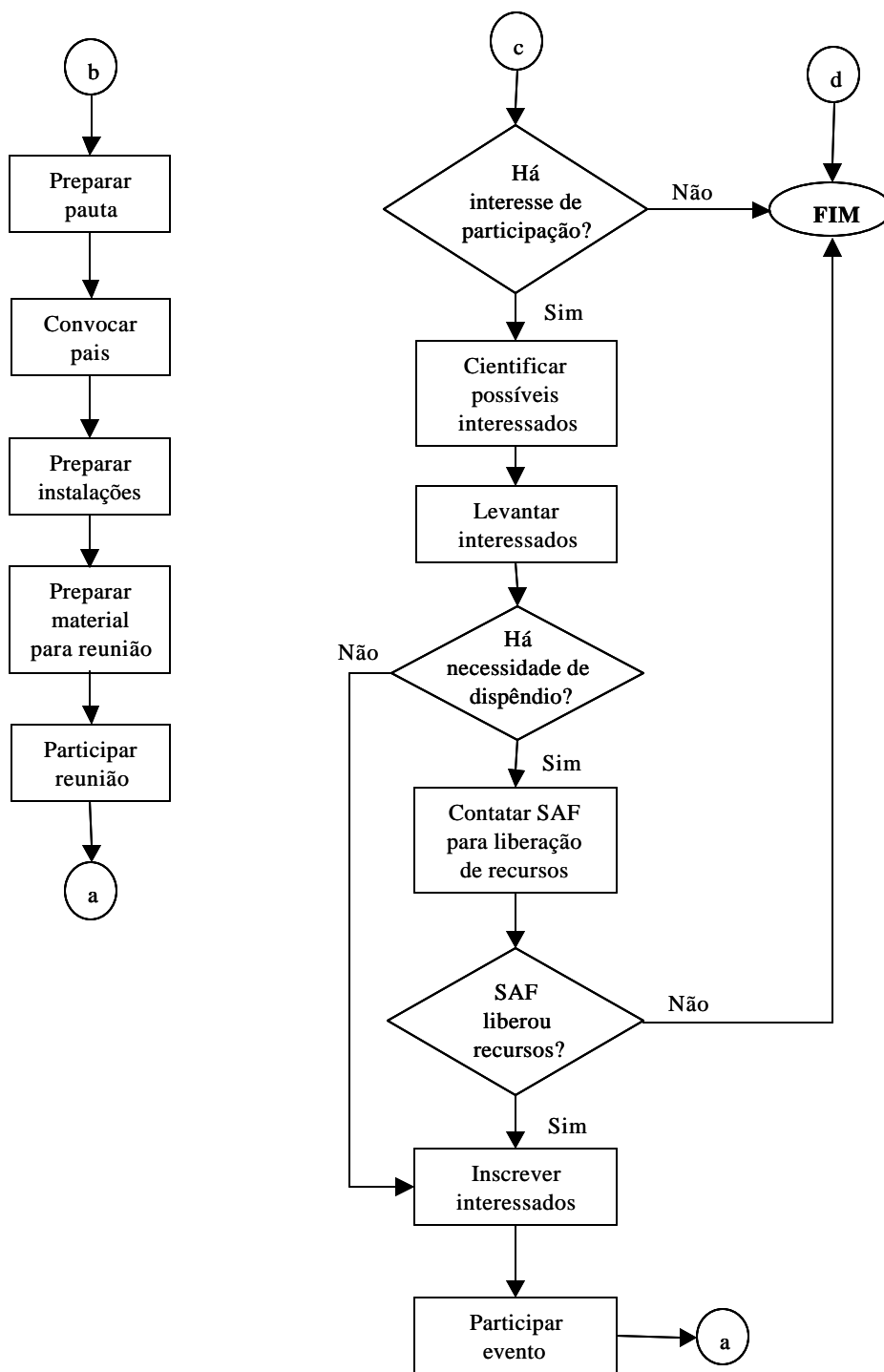


ATIVIDADE 13 – Atender serviços de biblioteca

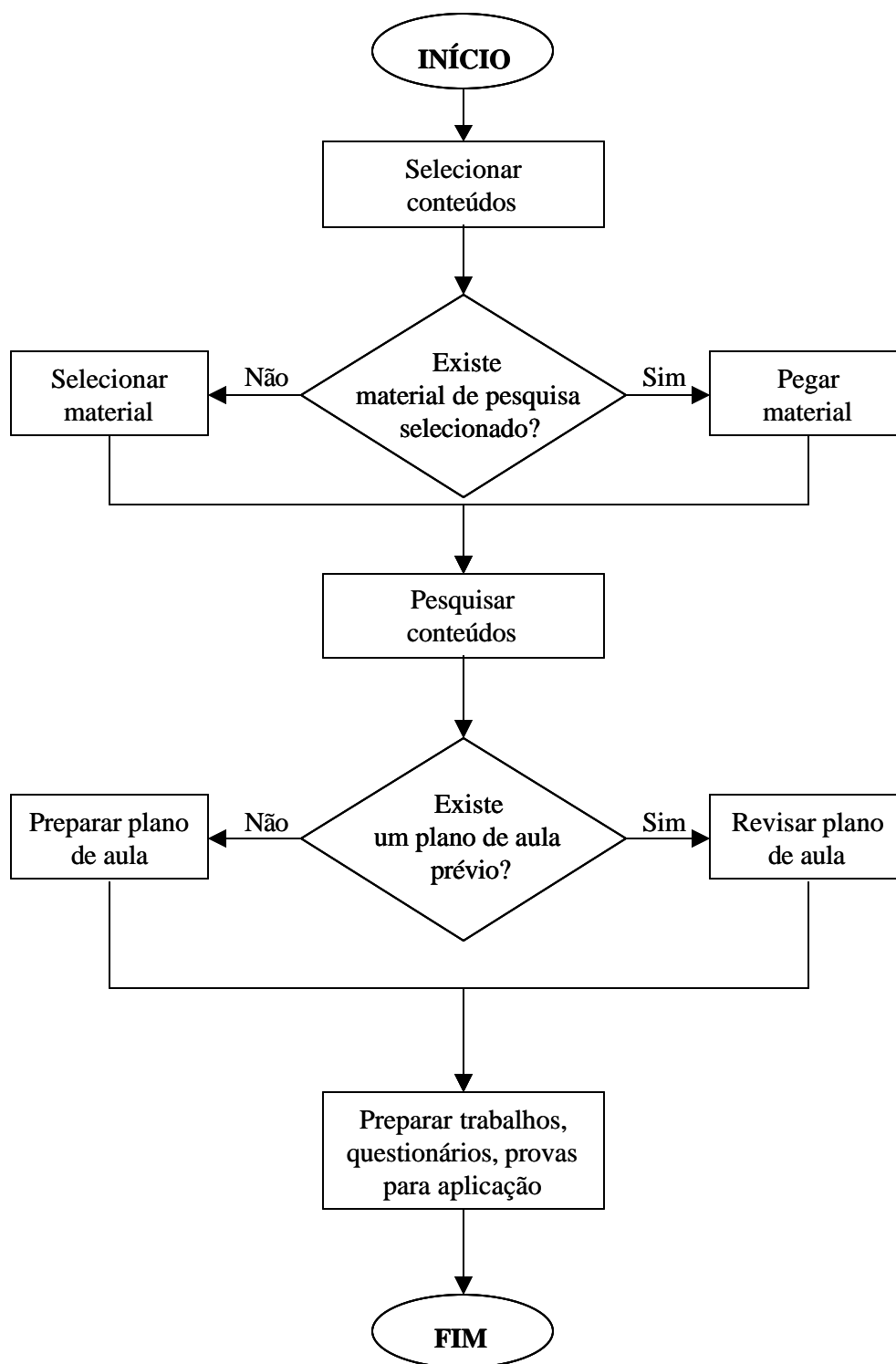


ATIVIDADE 14 – Organizar e/ou participar de atividades extracurriculares

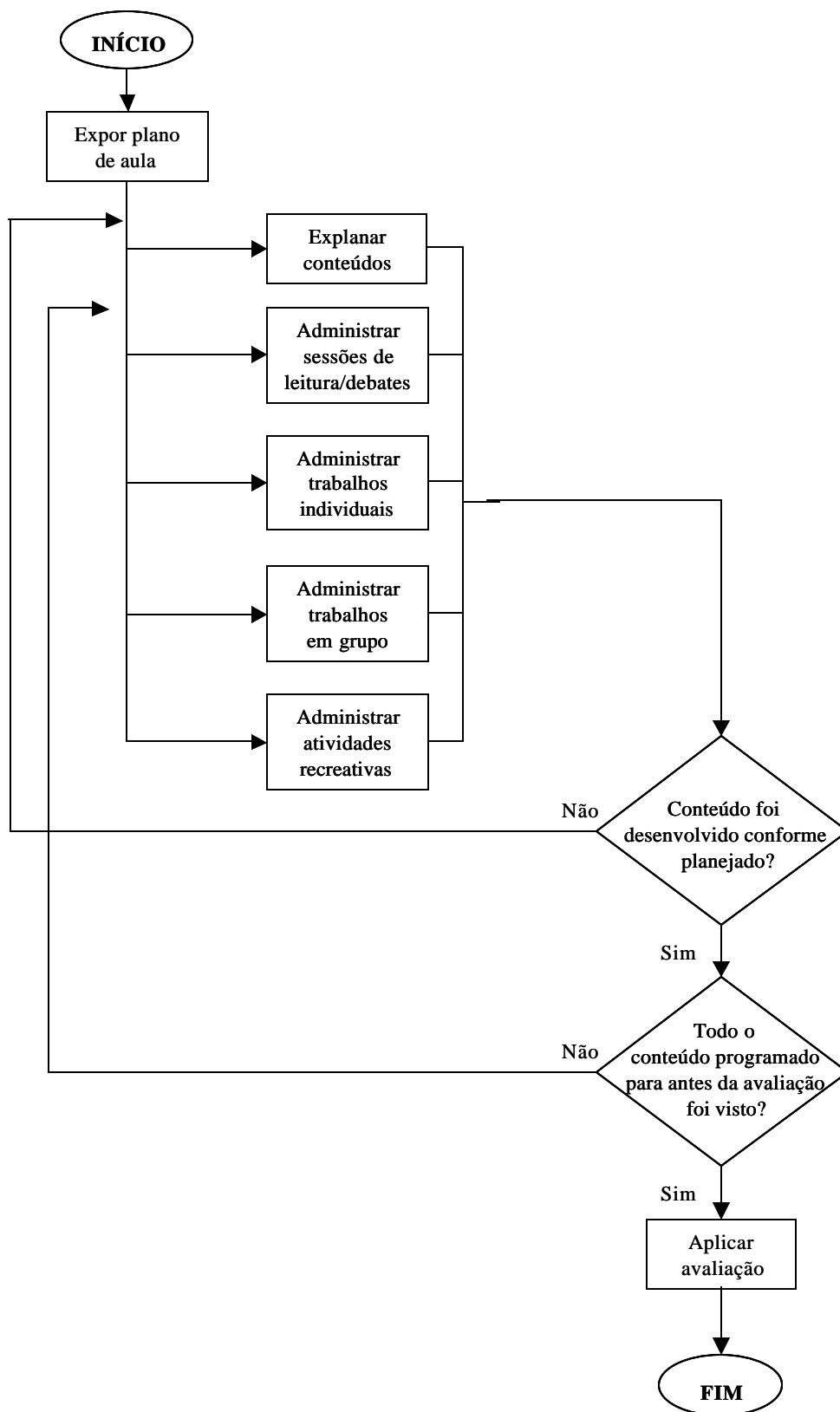


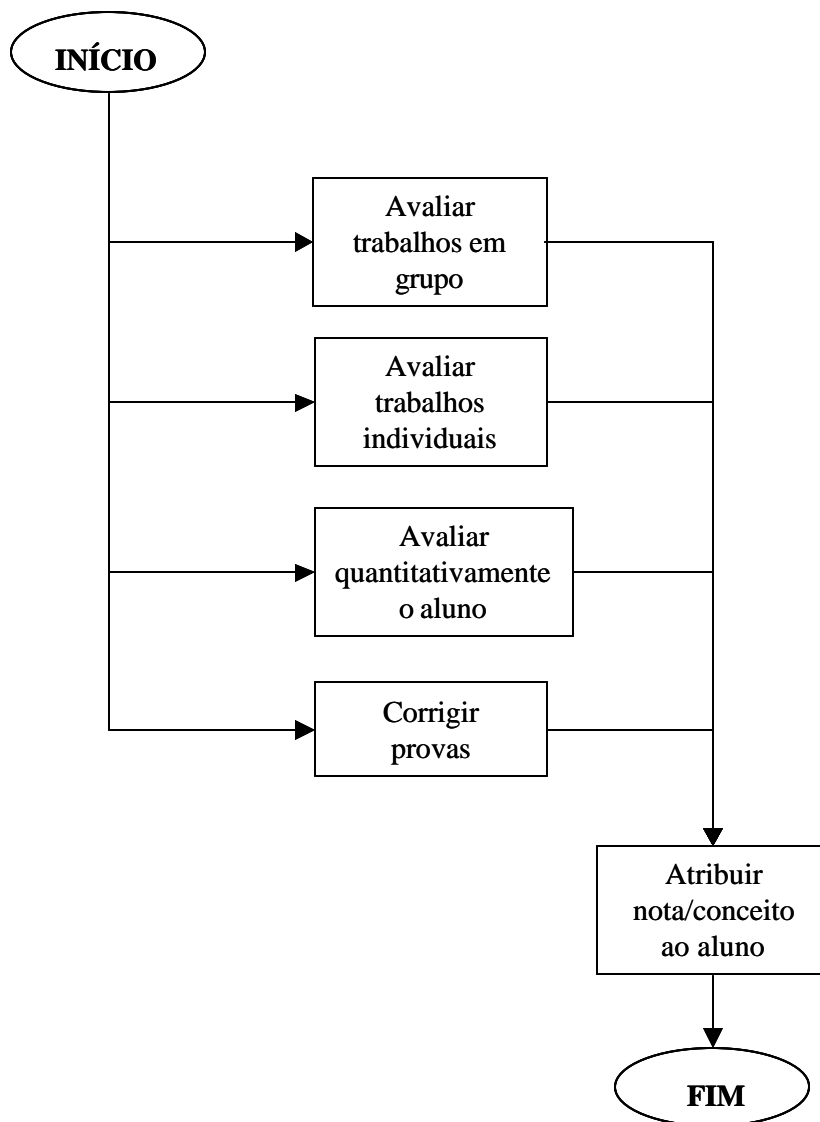


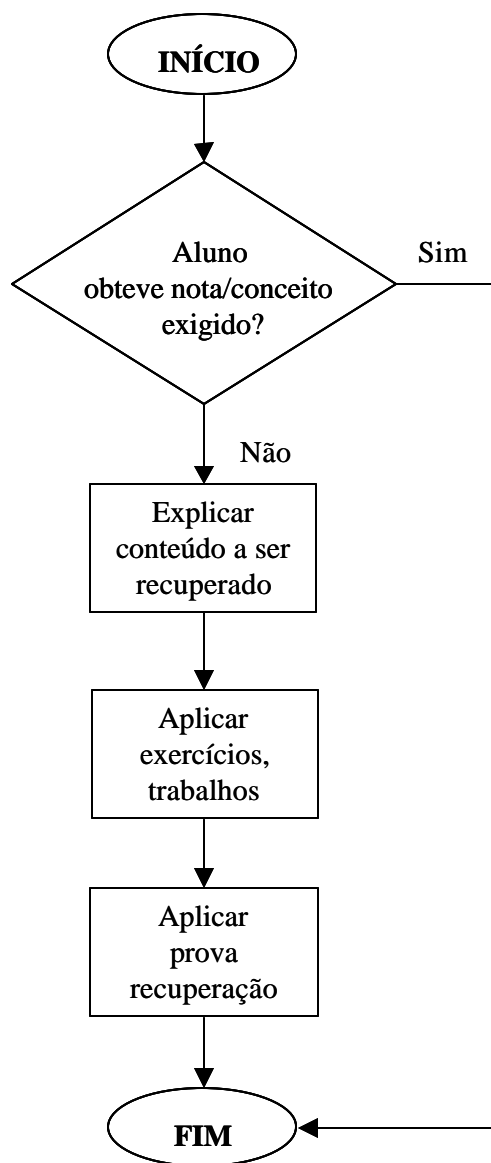
ATIVIDADE 15 – Preparar aula

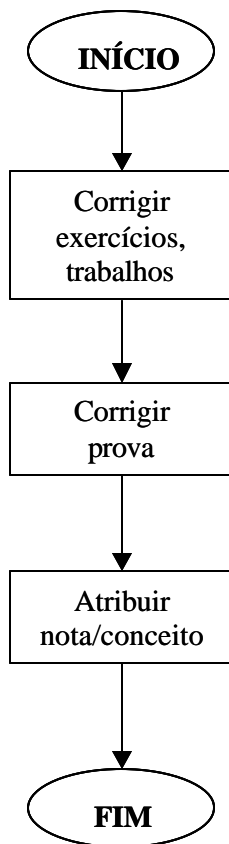


ATIVIDADE 16 – Ministrar aula

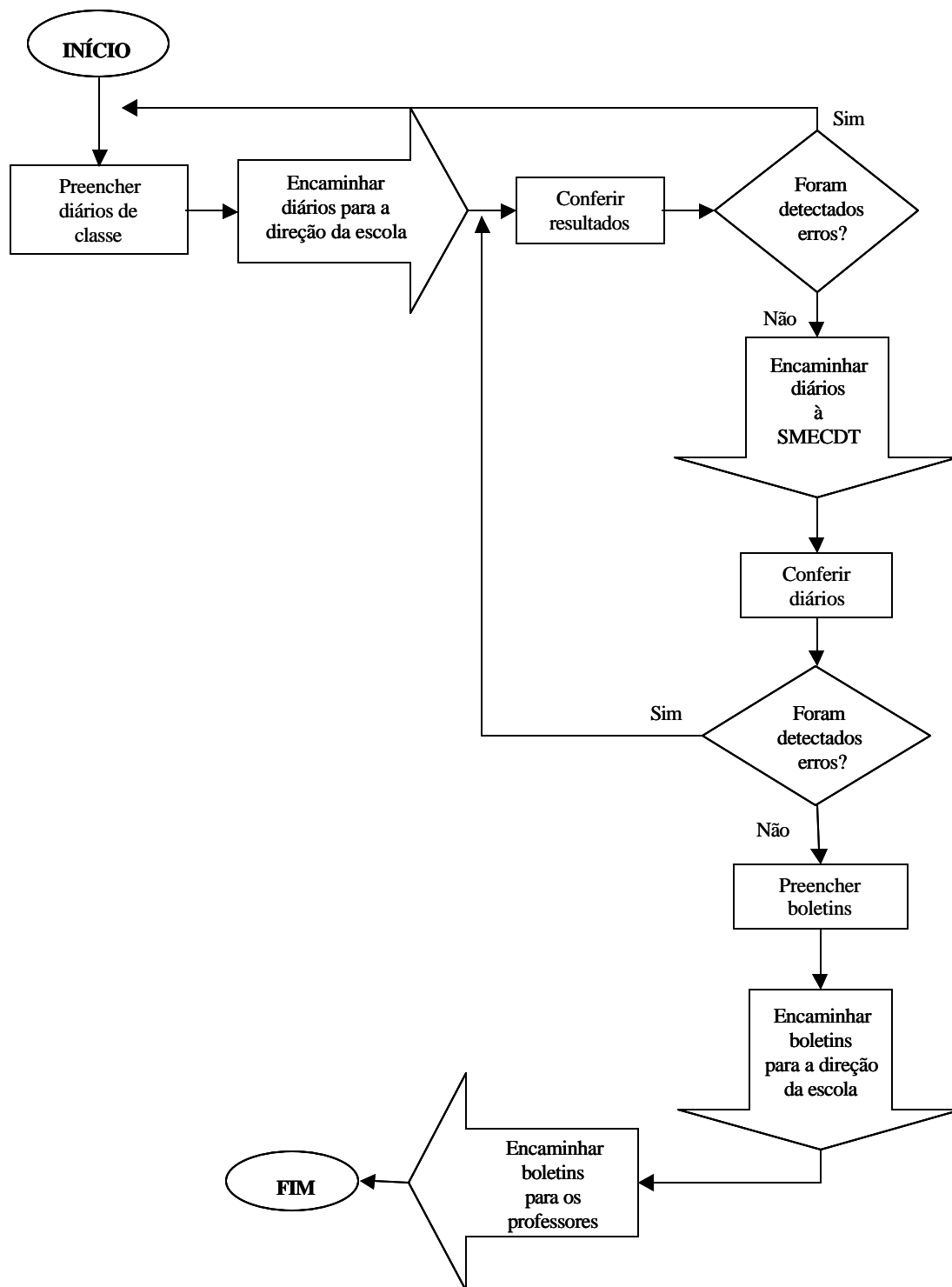


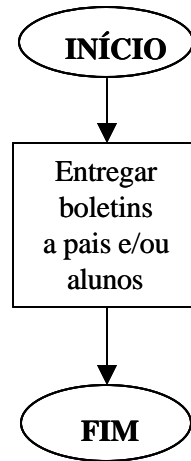
ATIVIDADE 17 – Avaliar o desempenho dos alunos

ATIVIDADE 18 – Recuperar conteúdos

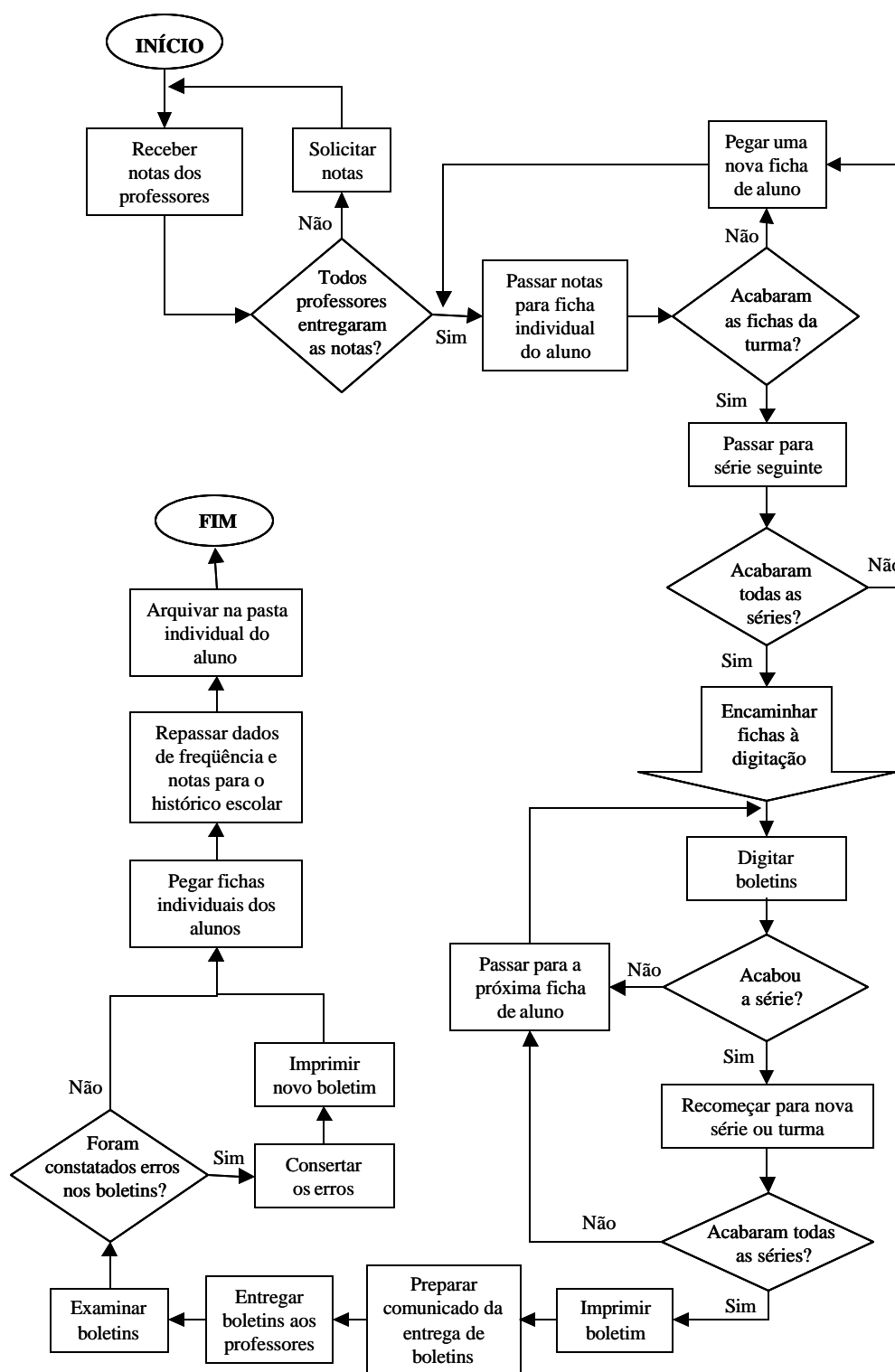
ATIVIDADE 19 – Avaliar alunos em recuperação

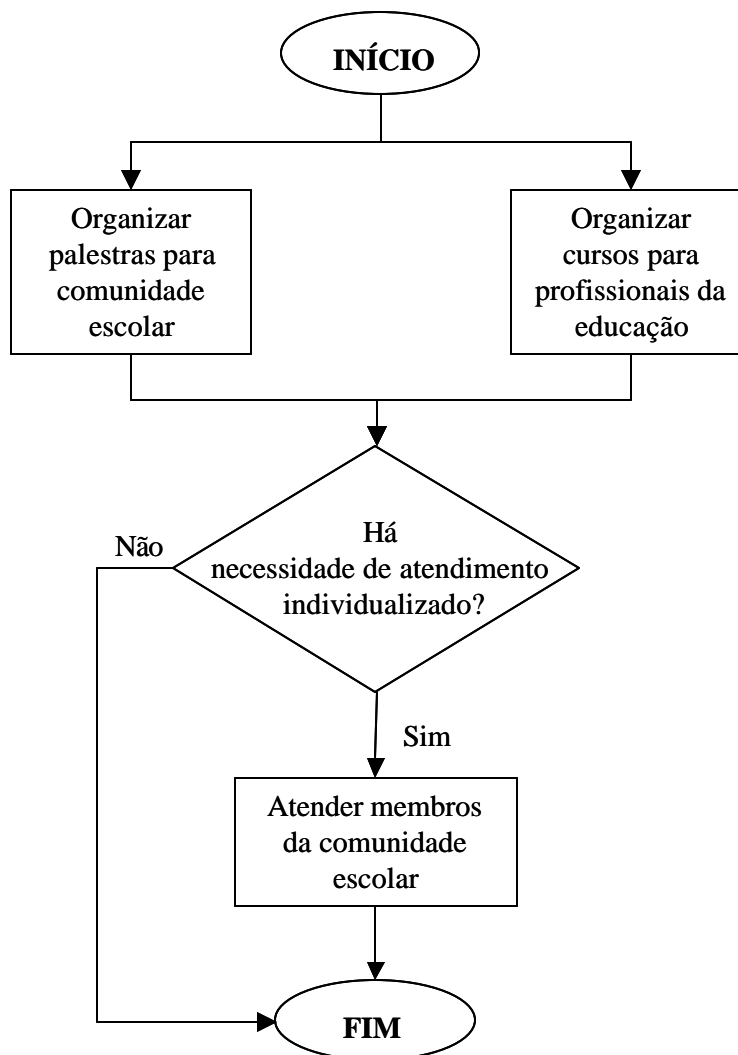
ATIVIDADE 20 – Elaborar relatórios de resultados



ATIVIDADE 21 – Entregar resultados para pais e/ou alunos

ATIVIDADE 22 – Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno



ATIVIDADE 23 – Prestar apoio psicológico na área da educação

APÊNDICE G

CUSTO TOTAL DAS ATIVIDADES - Ordem decrescente		
Código	Atividade	Custo total (R\$)
16	Ministrar aula	57.673,53
11	Fornecer transporte escolar	51.098,57
17	Avaliar o desempenho dos alunos	11.037,76
14	Participar de atividades extracurriculares	10.909,94
12	Fornecer merenda escolar	10.855,52
15	Preparar aula	9.648,29
6	Administrar e/ou participar de programas de atualização e/ou capacitação de docentes	6.840,27
18	Recuperar conteúdos	5.621,42
7	Realizar serviços gerais de manutenção das escolas	5.462,97
13	Atender serviços de biblioteca	5.222,32
5	Administrar necessidades profissionais de docentes e servidores	4.853,38
22	Elaborar documentos relativos à vida escolar do aluno	4.768,93
9	Administrar ações em parcerias com outros órgãos	3.656,67
10	Prestar contas para outros órgãos	3.458,19
8	Elaborar projetos para captação de recursos	2.998,41
1	Elaborar o planejamento do ensino	2.754,39
-	Ociosidade	2.595,45
20	Elaborar relatórios de resultados	2.376,61
2	Proceder a matrícula dos alunos	2.260,58
21	Entregar os resultados para pais e/ou alunos	1.197,20
19	Avaliar alunos em recuperação	1.122,67
23	Prestar apoio psicológico na área da educação	850,04
3	Providenciar a transferência dos alunos	712,31
4	Contratar docentes e/ou servidores da educação	541,84
TOTAL		208.517,26